

ФЕДЕРАЛЬНОЕ ГОСУДАРСТВЕННОЕ АВТОНОМНОЕ ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЕ УЧРЕЖДЕНИЕ ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ  
**«БЕЛГОРОДСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ НАЦИОНАЛЬНЫЙ  
ИССЛЕДОВАТЕЛЬСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ»**  
( НИ У « Б е л Г У » )

ИНСТИТУТ ЭКОНОМИКИ И УПРАВЛЕНИЯ  
КАФЕДРА УЧЕТА, АНАЛИЗА И АУДИТА

**ОРГАНИЗАЦИОННО-МЕТОДИЧЕСКИЕ РЕКОМЕНДАЦИИ ПО  
УПРАВЛЕНЧЕСКОМУ УЧЕТУ В ТОРГОВЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ**

Магистерская диссертация  
обучающегося по направлению подготовки 38.04.01 Экономика  
магистерская программа «Учет, анализ и аудит»  
заочной формы обучения, группы 09001682  
Строгоновой Виктории Олеговны

Научный руководитель  
д.э.н., профессор  
Зимакова Л.А.

Рецензенты  
д.э.н., профессор кафедры  
экономики и моделирования  
производственных процессов  
ФГАОУ ВО НИУ «БелГУ»  
Стрябкова Е.А.

Директор ООО «ТехМашСнаб»  
Зварич А.И.

БЕЛГОРОД 2019

## Оглавление

Введение .....	3
1. Управленческий учет как важнейшая составляющая системы управления коммерческой организации .....	9
1.1. Место управленческого учета в системе управления коммерческой организации .....	9
1.2. Методологические основы управленческого учета.....	20
2. Особенности торговых организаций, оказывающие влияние на управленческий учет .....	30
2.1. Тенденции развития торговых организаций в Белгородской области .....	30
2.2. Особенности торговой деятельности, влияющие на организацию и ведение управленческого учета.....	39
3. Организационно-методические рекомендации по управленческому учету в торговых организациях .....	52
3.1. Рекомендации по созданию подсистемы управленческого учета в торговой организации .....	52
3.2. Методические рекомендации по формированию управленческой отчетности торговой организации.....	66
Заключение .....	80
Список использованной литературы.....	86

## Введение

**Актуальность темы исследования.** Управление предприятием – это сложный и многоуровневый процесс по координации и регулированию его деятельности в целях максимизации уровня доходов и прибыли. Основой для принятия управленческих решений служит информация, которая должна отвечать требованиям достоверности и своевременности. Управление экономическим субъектом начинается с получения и восприятия такой информации, которая используется для принятия решений и служит одним из средств контроля. Основным источником информации для принятия управленческих решений чаще всего выступали учетные данные.

Задачи бухгалтерского учета отграничиваются формированием полной и достоверной информации об объектах бухгалтерского учета, таких как, активы, обязательства, источники финансирования деятельности, доходы, расходы. При этом информация, получаемая на основании данных бухгалтерского учета, является ретроспективной.

Управленческие функции бухгалтерского учета ограничиваются контролем соблюдения законности хозяйственных операций. Этого сегодня мало, поэтому современная система управленческого учета должна функционировать на абсолютно новом техническом уровне и соответствовать современным требованиям подхода к организации учета.

Внедрение системы управленческого учета полезно как малым, так и крупным предприятиям, при этом принципы построения системы управленческого учета остаются едиными для всех. Любого руководителя крупного холдинга или малого предприятия интересует статистика продаж, предпочтения покупателей, оборачиваемость товара, т.е. анализ продаж проводится независимо от масштабов деятельности. При этом неправильный выбор негативно отразится на обеих компаниях. Для эффективного управления и принятия экономически грамотных решений компании

разрабатывают свою систему управленческого учета, которая является одним из решающих факторов успеха в конкурентной среде.

Несмотря на то, что специалисты пришли к единому мнению о сущности и роли управленческого учета в управленческой среде российских предприятий, интерес к нему все возрастает, его потенциал высок. В тоже время в российской практике на сегодняшний день данный вид учета не сильно распространен, что во многом детерминировано отсутствием, на наш взгляд, законодательной обязанности у предприятий, организаций, иных хозяйствующих субъектов его ведения, в отличие от бухгалтерского финансового учета. Также следует отметить и трудности практического внедрения в деятельность российских предприятий управленческого учета, что обусловлено отсутствием методических стандартов, положений, унифицирующих базовые структурные компоненты организации системы управленческого учета на предприятии и методологии его осуществления.

По этим причинам можно говорить о том, что управленческий учет в России как самостоятельный вид экономической и учетной деятельности не вполне еще сформирован. Многие разделы и блоки, которые в зарубежной практике отнесены к управленческому учету, в России одновременно выступают как компонент и управленческого учета и экономического анализа, а также структурным компонентом системы планирования. Управленческий учет в деятельности современных российских предприятий полностью выступает в качестве внутреннего дела и желания каждого экономического субъекта.

Исследования, направленные на решение теоретических и практических вопросов ведения управленческого учета рассматриваются многими иностранными и отечественными авторами. Наибольший вклад в развитие данного направления учета внесли: М.Н.Агафонова, Н.А. Адашов, П.С.Безруких, Н. Д. Врублевский, М.А, Вахрушина, К.Друри, В.Б.Ивашкевич, В.Э.Керимов, Н.П.Кондраков, А.А.Корпусов, Е.В.Кузнецова,

Г.М.Лесович, Л.В.Попова, Б.И.Пугинский, Я.В.Соколов, Л.В.Усатова, Ч. Фатрелл, Ч.Т. Хорнгрен, Н.Г.Шредер и другие.

Несмотря на исследование проблем столь многими авторами, разработаны общие методологические положения, однако, вопросы, касающиеся организации управленческого учета в торговых организациях освещены недостаточно.

**Цель и задачи исследования.** Целью настоящей выпускной квалификационной работы является разработка методических и практических рекомендаций по совершенствованию подходов к ведению управленческого учета в торговых организациях, способствующих получению необходимой информации для эффективного управления.

Для достижения поставленной цели необходимо поставить ряд конкретных задач:

- рассмотреть методологические основы управленческого учета ;
- определить тенденции развития торговых организаций в Белгородской области;
- предложить методические рекомендации по совершенствованию учета продаж товаров с участием торговой организации в расчетах;
- выявить особенности торговой деятельности, влияющие на организацию управленческого учета;
- разработать рекомендации по созданию подсистемы управленческого учета в торговой организации;
- сформировать методические рекомендации по составлению управленческой отчетности.

**Предмет и объект исследования.** Предметом исследования выступают теоретические, методические и практические аспекты управленческого учета. Объектом исследования послужили торговые организации, осуществляющие деятельность на территории Белгородской области.

**Теоретическая и методологическая база исследования.** Теоретико-методологическая основа исследования сформирована на базе изучения

законов РФ, постановлений правительства РФ, Министерств и ведомств, трудов ведущих российских и зарубежных ученых, занимающихся всесторонним изучением учета, контроля, менеджмента, а также материалов научно-практических конференций, семинаров и публикаций в специализированных периодических изданиях.

В выпускной квалификационной работе при решении конкретных задач применялись общие и специальные методы исследования: сравнительного анализа, диалектический, экономический анализ, оптимизационный подход, абстрактно-логический, статистический, экспертные и экономико-математические и другие методы.

**Научная новизна исследования** заключается в разработке методических и практических рекомендаций по постановке и ведению управленческого учета в торговых организациях. В частности:

-определены отраслевые особенности торговых организаций, влияющие на управленческий учет включающие: формы и виды торговых организаций, операционный цикл, управление прибылью на основе соотношения цены и уровня обслуживания, система учета, категории операций, индикаторы оценки результата, пользователи информации, уровни информационных потоков, которые необходимо учитывать при разработке подходов к сбору и обработке информации;

- разработаны этапы постановки управленческого учета в торговой организации: подготовительный, разработка плана счетов управленческого учета, реализация принципа оперативности, определение способов взаимосвязи управленческого учета с подсистемой бюджетирования, формирование требований к управленческой отчетности, контроль бюджета, последовательное выполнение которых дает возможность сформировать оптимальную учетную политику в области управленческого учета.

-предложены формы управленческих отчетов, исходя из операционного цикла торговых организаций и особенностей перехода на работу под заказ клиента, которые позволяют получать оперативную информацию по

состоянию каждого заказа на любой момент времени, также контролировать своевременность их исполнения и проведения платежей.

**Теоретическая значимость работы.** Теоретическая значимость выпускной квалификационной работы состоит в систематизации и обобщении теоретических, практических и методических основ организации управленческого учета в торговых организациях.

**Практическая значимость работы.** Практическая значимость заключена в том, что представленные рекомендации могут быть применены в торговых организациях с целью улучшения качества информационного обеспечения процесса управления, направленного на повышение эффективности деятельности экономического субъекта.

Апробация работы проведена путем внедрения разработок в практическую деятельность торговых организаций. Основные результаты исследований докладывались и были одобрены на международных конференциях, проводившихся в 2018 году.

**Публикации.** По теме диссертационного исследования опубликовано 3 публикации, общим объемом 14 страниц.

**Структура и объем работы.** Выпускная квалификационная работа представлена на 85 страницах компьютерного текста и состоит из введения, трех глав, выводов и рекомендаций, библиографического списка включающего 81 источник, включает 21 таблицу, 13 рисунков.

Диссертационная работа имеет следующую структуру, определенную предметом, логикой исследования и совокупностью решаемых задач.

Первая глава «Управленческий учет как важнейшая составляющая системы управления коммерческой организацией» включает исследование сущности и особенностей управленческого учета с точки зрения зарубежных и отечественных авторов; противоречивые взгляды известных экономистов на понятие «управленческий учет». В этой же главе определено место управленческого учета в системе управления.

Вторая глава «Особенности торговых организаций, оказывающие влияние на управленческий учет» представляет результаты оценки современных тенденций развития торговли как вида экономической деятельности по Белгородской области. Также определены особенности торговой деятельности, влияющие на организацию и ведение управленческого учета.

В третьей главе «Организационно-методические рекомендации по управленческому учету в торговых организациях» сформированы этапы постановки управленческого учета и даны рекомендации по созданию соответствующей учетной подсистемы; сформированы методические рекомендации по составлению управленческой отчетности и предложены формы управленческих отчетов.

Заключение содержит обобщенные выводы, рекомендации и результаты диссертационного исследования.



## **1. Управленческий учет как важнейшая составляющая системы управления коммерческой организации**

### **1.1. Место управленческого учета в системе управления коммерческой организации**

Функционирование хозяйствующих субъектов в современной бизнес-среде является трудным и достаточно рискованным занятием, поэтому требуется разработка и поддержание единой стратегии, важной составляющей которой является информационное обеспечение процесса управления. Информация является базисом принятия управленческих решений.

Совершенствование учетных, аналитических и финансовых механизмов в системе управления развитием промышленности и сельского хозяйства главных элементов системы отечественной экономики. Предприятия, стремясь к получению прибыли от своей деятельности и устойчивому функционированию на долгосрочную перспективу, пытаются использовать передовые информационные технологии в управлении, позволяющие принять обоснованные, согласованные и эффективные управленческие решения, которые касаются всех аспектов его хозяйственной деятельности.

Финансовый учет призван защищать единые корпоративные интересы и представлять информацию на уровне укрупненных показателей, имеющих значение для внешних пользователей, важное место среди которых занимают инвесторы. А так как сегодня бизнес вышел и активно развивается за пределами одной страны, то требования к показателям финансовой отчетности ужесточаются, под влиянием чего и получают развитие международные стандарты финансовой отчетности. При этом следует учесть, что данные финансовой отчетности являются наиболее важными для акционеров, но не для клиентов.

В зарубежных странах вопросами организации управленческого учета занимаются уже более 100 лет, отечественные экономисты ведут

исследования в данной области несколько десятилетий, но единого мнения о сущности, роли и месте управленческого учета в информационной системе хозяйствующего субъекта у специалистов пока не достигнуто. Анализ литературных источников и мнений отечественных авторов позволяет выделить несколько взглядов на управленческий учет, которые представлены на рисунке 1.1.



Рис. 1.1. Взгляды авторов на управленческий учет.

Сам термин «управленческий учет» содержит два слова, поэтому некоторые авторы выделяют приоритетным «учет», а некоторые – «управление». Необходимо также понимать, что управленческий учет имеет свое содержание, форму и занимает достаточно важное место в информационной системе хозяйствующего субъекта.

Учет – это, прежде всего, правила, в соответствии с которыми аккумулируется информация. Бухгалтерский учет имеет четко определенную форму, то есть способы сбора, отображения и накопления информации. Если

рассматривать управленческий учет как отдельное направление бухгалтерского учета, концентрирующее основное внимание на затратах (что действительно имело место на начальных этапах развития управленческого учета), то сбор и накопление информации должны осуществляться на счетах с соблюдением основополагающего учетного правила – двойной записи. Палий В.Ф.[65], Керимов В.Э.[52] и другие, отмечая необходимость соблюдения данного принципа для целей констатации фактов хозяйственной жизни, разрабатывали рекомендации по формированию плана счетов и кодировки счетов для целей ведения управленческого учета. Это позволяет отображать детализированную ретроспективную информацию о бизнес-деятельности и уже достигнутых результатах в информационной системе хозяйствующего субъекта посредством двойной записи.

Исходя из назначения, управленческий учет призван удовлетворять информационные потребности менеджеров различных уровней управления, интересы которых весьма разнообразны, но для этого не всегда возможно соблюдение традиционных (в большей части консервативных) учетных принципов. Часть информации, получаемой из внешних источников, накапливается в табличной форме без применения двойной записи, а затем используется при проведении расчетов и для экономического обоснования управленческих решений.

С развитием производственных технологий и рыночных отношений усложняется управление бизнесом и информационные потребности руководителей расширяются. Практика оказывает влияние на развитие теории, обеспечивая адаптивность хозяйствующего субъекта к изменяющимся условиям. Управленческий учет, правомерно относящийся к социальным наукам, находится в непрерывном развитии под влиянием интересов бизнеса, поэтому он не вмещается в стандарты традиционного бухгалтерского учета. Объем, качество и технология обработки информации, используемой управленческим персоналом, определяют выделение

управленческого учета в отдельную подсистему единого интегрированного информационного пространства хозяйствующего субъекта.

Безус О.Н. отмечает, что изначально информационная система хозяйствующего субъекта включала только данные об этом субъекте, которые находили отражение в бухгалтерском учете, с течением времени появилась потребность в информации о конкурентах, контрагентах и т.п., поступающей из внешних источников и учетное информационное поле расширилось[17]. В конце 20 века, в теории и практике выделился еще и налоговый учет, который также является частью учетной подсистемы хозяйствующего субъекта. Поэтому сегодня информационная система хозяйствующего субъекта представляет собой совокупность большого объема данных с четко выстроенными сложными внутренними и внешними связями, которые, с одной стороны, определяются законодательными актами, с другой стороны – самими хозяйствующими субъектами.

Факты хозяйственной деятельности находят свое отражение в подсистеме первичного учета, которая предполагает их измерение, регистрацию, накопление и хранение по определенным правилам. Существуют базовые правила, но они могут дополняться и корректироваться в соответствии с особенностями ведения производственной и хозяйственной деятельности. Первичный учет аккумулирует внешние документы, поступающие от контрагентов, отражающие информацию в части, касающейся непосредственно деятельности хозяйствующего субъекта. Информация, не связанная непосредственно с деятельностью субъекта, но важная для него, не находит отражение в данной подсистеме (например, информация о деятельности конкурентов, возможных контрагентов и т.п.).

Волкова В.Ю. указывает на то, что внутренние документы также находят отражение в первичном учете, но требования, предъявляемые к оформлению всех видов документов, могут регламентироваться на уровне хозяйствующего субъекта и не соответствовать требованиям нормативных и законодательных актов, так, например, часть внутренних документов,

отражающих внутрихозяйственные перемещения и операции, может не находить отражение на счетах финансового учета [33].

Подготовка и ввод информации в подсистему финансового учета требует достаточного времени: отражается не только факт хозяйственной жизни, но осуществляется проверка правильности его документального оформления в соответствии с требованиями законодательства. Иногда данные процедуры занимают несколько дней, поэтому информация попадает в подсистему с опозданием. Финансовый учет ограничен отдельным юридическим лицом, но, с точки зрения управления, необходимо отследить весь поток данных «от первичного источника деятельности до конечного потребителя», а это выходит за рамки финансового учета. Финансовые отчеты и обобщенные показатели не удовлетворяют текущим потребностям маркетинговых, производственных и управленческих служб.

Информация из первичного учета также поступает в подсистему налогового учета, но при этом основным нормативным документом, регламентирующим его ведение, является Налоговый кодекс РФ.

Управленческий учет обеспечивает информацией принятие эффективных решений, связанных с распределением ресурсов, ассортиментом продукции, сегментами производства и сбыта и оптимизацией общей цепочки создания стоимости. Поэтому он является неотъемлемой частью системы управления и, прежде всего, аккумулирует необходимую информацию, даже если она не связана с уже совершившимися фактами хозяйственной жизни. По мнению большинства авторов, управленческий учет связывает процесс учета с процессом управления. К. Друри дал следующее определение: «управленческий учет – это представление информации лицам в самой организации, на основе которой они могут обоснованно принимать решения и повышать эффективность и производительность текущих операций» [40].

Одним из достаточно новых требований, предъявляемых к информации, является оценка и учет непризнанных активов хозяйствующего

субъекта, к которым относится интеллектуальный (человеческий) капитал, оценка рисков, активов, обязательств по различной стоимости (справедливой, залоговой, ликвидационной и т.п.), переоценка результатов на основе курсов различных валют и т.п., что также может найти отражение только в подсистеме управленческого учета.

Исследования учетной практики показывают, что если еще несколько лет назад управленческий учет велся только в крупных хозяйствующих субъектах, то сегодня увеличивается количество средних и малых предприятий, выделяющих управленческий учет в отдельное направление. Данная тенденция связана с необходимостью изменения стиля ведения хозяйственной деятельности, а это, в свою очередь, вызвано:

1) изменениями условий ведения бизнеса (ростом конкуренции, ограничениями в ресурсах, повышением требований потребителей, активным использованием конкурсных отборов поставщиков и т.п.),

2) усилением контроля со стороны государственных органов за ведением бизнеса (оперативным выявлением хозяйствующих субъектов, занимающихся «обналичкой», определением путей незаконного возмещения налога на добавленную стоимость, ужесточением требований к участникам тендеров и т.п.).

Важной проблемой, по мнению Кальцовой Т.А.[55], Кыштымовой Е.Ф.[59] создания и эффективного функционирования единой информационной системы хозяйствующего субъекта является гармонизация работы и информационных потоков отдельных служб. Отсутствие согласованности приводит к потере информации или к неправильной ее интерпретации и соответственно к неправильным выводам и решениям.

Таким образом, одной из задач управленческого учета является логическое трансформирование информации в знания. Эффективность управленческих решений, во многом, зависит от правильности проведенных расчетов. По мнению В.С. Плотникова, управленческий учет может систематизировать управленческие знания, описывающие, взаимосвязь

показателей, поэтому необходимо рассматривать управленческий учет как поставщика информации в системы управления знаниями хозяйствующего субъекта[67].

Преимуществом управленческого учета является, с одной стороны, возможность согласования интересов различных групп пользователей, с другой стороны, предоставление конфиденциальной информации, исходя из компетенций руководителей и бизнес-процессов, характерных для хозяйствующих субъектов. При этом важнейшая задача состоит в определении явных и скрытых резервов улучшения запланированных результатов. Работая в условиях оптимального использования всех видов ресурсов– трудовых, материальных, финансовых и других, бизнес-процессы рассматриваются как ресурсы и источники скрытых резервов.

Развитие управленческого учета привело к тому, что сегодня в его рамках формируется информация по двум важным направлениям:

- обеспечение текущей деятельности (управленческий учет),
- обеспечение планирования, прогнозирования и стратегического менеджмента (стратегический управленческий учет) [24,31,67].

В область интересов управленческого учета включается:

- планирование, реализуемое в форме информационного обеспечения и составления бюджетов,
- текущее сопровождение исполнения планов, реализуемое в форме мониторинга показателей,
- контроль, выражающийся посредством сопоставления фактических данных с плановыми, выявление отклонений,
- проверка результативности и определение причин возникновения отклонений.

На рисунке 1.2 представлены направления использования информации управленческого учета.



Рис. 1.2. Подсистема управленческого учета [76].

Информация управленческого учета является важной составляющей для определения стратегии развития хозяйствующего субъекта, бизнес-планирования. Одна из важных функций при этом - это обеспечение контроля по цепочке, представленной на рисунке 1.3.

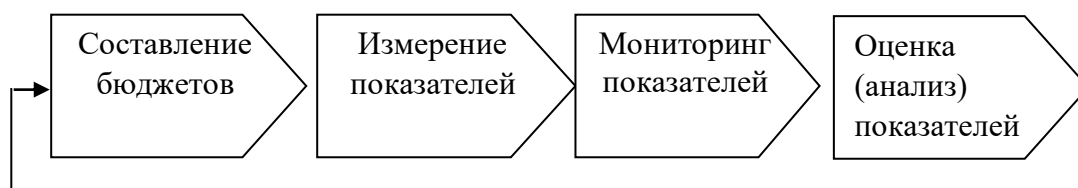


Рисунок 1.3. Цепочка учетного обеспечения контроля хозяйствующего субъекта



Таким образом, управленческий учет сопровождает не только процесс принятия управленческого решения, но и процесс его исполнения, а также контроля.

В таблице представлены современные функции управленческого учета, описанные профессором И.Б. Ивашкевичем, в соответствии с положениями ИМА.

Таблица 1.1.

## Сфера деятельности и функции управленческого учета [63]

Сфера деятельности	Функции управленческого учета
1	2
Создание и участие в работе кросс-функциональных команд менеджмента	Формирование, сбор, обработка и оценка информации, полученной кросс-функциональной командой для использования в управлении бизнесом. Участие в определении целей и приоритетов команды, оценка возможностей функциональных экспертных знаний в области учета, контроля и анализа для их достижения и обеспечения
Создание интегрированных систем управления эффективностью деятельности организации	Оценка надежности текущей системы планирования, учета и анализа ключевых факторов деятельности организации, выявление ее слабых мест. Разработка и обоснование новых показателей эффективности для функциональных подразделений и организации. Обеспечение гармонизации экономических интересов подразделений и предприятия в целом
Реформирование финансовых служб организации	Разработка и участие в формировании новых методов бюджетирования, контроля и анализа с учетом особенностей бизнеса организации. Поддержка в развитии существующих и становлении новых информационных систем, обеспечение их экономичности. Выявление и апробация с помощью бенчмаркинга лучших методов работы сотрудников и служб в целом, консультирование по этим вопросам. Обеспечение внутренних информационных связей между экономическими службами организации
Анализ конкурентной среды	Анализ особенностей конкуренции в конкретных существующих и потенциальных видах бизнеса организации. Разработка модели анализа конкурентной среды для различных продуктов и видов деятельности
Управление рисками организации	Консультирование по определению, выявлению и раскрытию возможных рисков в деятельности организации. Разработка и обоснование показателей оценки риска отдельных видов бизнеса организации. Участие в определении и оценке затрат и последствий риска, использование полученной информации для управления предприятием

## продолжение таблицы 1.1

1	2
Управление непризнанными нематериальными активами	Определение, оценка и формирование информации о непризнанных активах организации. Расчет показателей, обеспечивающих оперативное оповещение об уменьшении реальной ценности непризнанного актива
Управление улучшением качества продукции и работы персонала	Разработка и участие в реализации модели управленческого учета затрат и результатов улучшения качества продукции и услуг. Разработка системы показателей оценки качества работы для управленческих служб организации, участие в контроле их исполнения
Решение этических проблем профессиональной деятельности сотрудников организации	Определение состава и особенностей возможных этических проблем и конфликтов по видам деятельности персонала. Определение областей внутреннего контроля за соблюдением этических принципов в профессиональной деятельности сотрудников предприятия. Участие в обеспечении объективной оценки конфликтных ситуаций в профессиональной деятельности и поведении управленческого персонала
Внедрение системы процессно-ориентированного управления	Участие в разработке и реализации системы процессно-ориентированного управления деятельностью организации. Разработка модели управленческого учета затрат по видам деятельности (ABC) и участие в ее реализации. Консультирование по вопросам внутренней функциональной корпоративной отчетности и ее анализа для принятия управленческих решений
Внедрение системы управления целевыми затратами организации (таргет-костинг)	Разработка и консультации по реализации модели управленческого учета целевых затрат. Участие в использовании системы "таргет-костинг" для оптимизации номенклатуры производства и продаж продукции и услуг, цен реализации и условий поставки
Внедрение системы бережливого (экономного) производства	Участие в разработке системы бережливого производства, определении ее основных компонентов и особенностей для предприятия. Консультационная поддержка в использовании показателей оценки степени бережливости для внутреннего управления деятельностью организации
Реализация корпоративной политики в области окружающей среды	Определение показателей оценки состояния окружающей природной среды предприятия. Исчисление затрат, необходимых для осуществления политики в области окружающей среды. Разработка и участие в реализации модели экологического управленческого учета состояния окружающей природной среды

Из описанного следует, что роль и значение управленческого учета в управленческой системе изменились, модели формирования и использования информации трансформировались и постепенно управленческий учет становится приоритетным.

Американская Национальная Ассоциация Профессиональных Бухгалтеров (пер. с англ. «Institute of Management Accountants, IMA») трактует современный управленческий учет как сочетание бухгалтерского учета, финансов и менеджмента с передовыми техниками, необходимыми для ведения успешного бизнеса [63]. На VI Международном конгрессе по контроллингу подчеркивалось, что сегодня задачами управленческого учета являются не только консультирование менеджеров по финансовым вопросам, но и формирование бизнес-стратегии; контроль, проведение внутренних аудитов бизнеса; объяснение влияния конкурентной среды; принесение высокого уровня профессионализма и честности в бизнес.

Конечно, управленческий учет должен основываться на классических экономических теориях и концепциях, но сегодня зарубежные и отечественные авторы отмечают, что традиционный управленческий учет уже не в состоянии поддерживать развитие новых стратегий бизнеса. Объем обрабатываемой информации расширяется, «умные сети» и новые бизнес модели требуют разработки нового инструментария, основанного на модифицированном использовании методов управленческого учета. М.А.Вахрушина отмечает наличие сегодня большого количества вопросов и проблем, которые нужно решить для осуществления научно-практического прорыва в управленческом учете России [26].

Некоторые авторы активно продвигают идею использования моделирования и прогнозирования, как методов стратегического управленческого учета, позволяющих обеспечить высокий уровень информированности в вопросах принятия решений инвестиций и выбора бизнес стратегий[22,29,53,54.]. Управленческий учет эволюционирует одновременно с информационными системами, в развитии которых можно выделить 3 основных этапа:

- 1 - системы обработки данных,
- 2 - системы управления и принятий решений,
- 3 - стратегические информационные системы.

Необходимость информационного обеспечения бизнеса делает управленческий учет в части зависимым от бизнеса и от расширяющихся потребностей пользователей, поэтому задачи, решаемые данным видом учета, постоянно видоизменяются, а его методы совершенствуются и развиваются. В течение времени взгляды на методологию исследования меняются, что оказывает влияние на методы, используемые в управленческом учете. Ю.Н. Катков, выделяет еще одно новое направление управленческого учета- когнитивный управленческий учет, обеспечивающий стабильное развитие хозяйствующего субъекта посредством создания новых методологий и инструментов на основе синтеза информации и инноваций [50].

Задачи, решаемые управленческим учетом на современном этапе, требуют расширения объема потребляемой информации, а, следовательно, меняется роль управленческого учета в системе управления хозяйствующего субъекта.

## **1.2. Методологические основы управленческого учета**

Основной задачей управленческого учета является предоставление непредвзятой информации необходимой для планирования, контроля и принятия управленческих решений руководителем или руководящими лицами в соответствующих звеньях предприятия. Показатели управленческого учета используются на всех уровнях управления предприятием. Данный вид учета является информационной основой принятия управленческих решений внутри предприятия на оперативном, текущем и перспективном уровнях менеджмента. От своевременности предоставления объективных данных зависит качество принятого управленческого решения. Конечной целью управленческого учета является помощь руководителю в достижении стратегической цели предприятия.

Таким образом, в основу системы управленческого учета положена информационная система, которая использует входящую информацию и соответствующие процессы с целью получения результатов, которые точно определены целями управления. По мнению Горюнова А.Г. без создания эффективной системы управления, которая будет осуществлять сбор и обработку информации, необходимой для принятия эффективных управленческих решений невозможно социально-экономическое развитие любого предприятия [35].

Базовым предметом управленческого учета является совокупность хозяйственных процессов на предприятии. При этом именно управленческая информация способна в полном объеме отразить процесс движения ресурсов организации и степень их результативности применения. Данный вид учета предназначен для оперативного вмешательства в действия ответственных лиц для предотвращения негативных результатов и в случаях неэффективного использования вверенных ресурсов, а также минимизации потерь и убытков предприятия.

Управленческий учет включает в себя множество процедур, которые могут видоизменяться в зависимости от поставленной цели деятельности управленческого аппарата конкретного хозяйствующего субъекта. В тоже время, несмотря на различия, они должны основываться на определенных принципах:

- непрерывность процедуры учета;
- формирование системы показателей внутренней отчетности;
- применение бюджетного (сметного) метода управления;
- полнота и аналитичность;
- периодичность;
- целенаправленность;
- оперативность;
- достаточность [26].

Также необходимо отметить, что посредством управленческого учета можно сформировать в полном объеме всю информацию о возможных вариантах и сценариях развития предприятия при выборе стратегического направления. В общем виде структуру управленческого учета можно представить в виде схемы, представленной на рисунке 1.4



Рис. 1. 4. Структура управленческого учета предприятия

При этом если говорить об эффективности системы управленческого учета, следует выделять основные элементы:

– центры (зоны) ответственности;

- контролируемые показатели;
- первичные документы управленческого учета;
- учетные регистры для группировки данных;
- формы управленческой отчетности;
- учетные процедуры сбора, обработки и представления информации пользователям.

Система управленческого учета в обязательном порядке должна охватывать все структурные подразделения и все сотрудники, соответственно, должны быть вовлечены в систему управленческого учета для внесения в нее информации о проделанной работе и получения информации, которая необходима для выполнения своих функциональных обязанностей.

На рисунке 1.5. схематично представлены элементы системы управленческого учета.

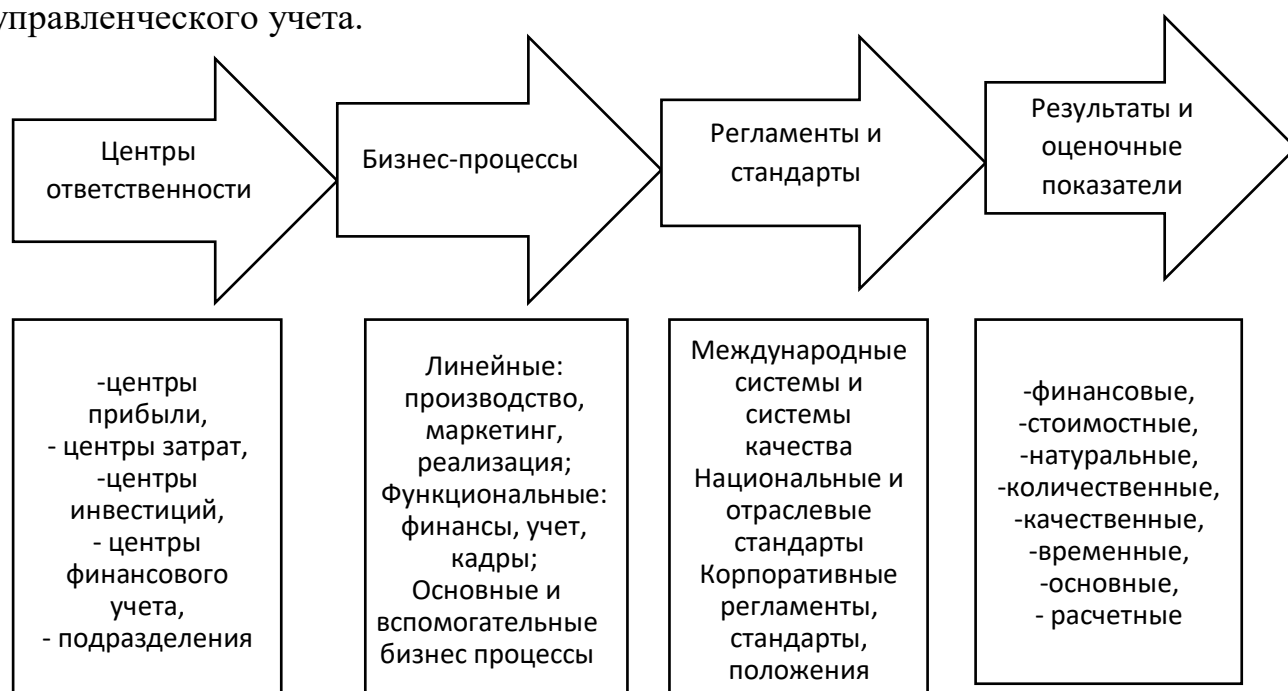


Рис. 1.5. Основные элементы системы управленческого учета.

К особенностям управленческого учета относится необходимость определения затрат не только по самому предприятию, но и по местам и центрам ответственности. Место ответственности - это обособленное

подразделение предприятия, где учитываются расходы по их принадлежности к определенной сфере деятельности. В европейских странах в системах управленческого учета принято различать три элемента затрат: прямая заработная плата, прямые потребляемые материалы и накладные расходы. Такая классификация пересекается с традициями отечественного учета и анализа, и можно провести аналогию между ней и классификацией затрат по статьям, которая используется в российской практике [50]. Не все затраты имеют одинаковое значение при принятии управленческих решений, поэтому принято различать релевантные затраты, которые имеют существенное значение для определенного решения, и нерелевантные. В первую группу входят затраты, различающиеся в зависимости от выбранного решения. В качестве примера можно привести:

- переменные затраты на единицу продукции, которые возникают при произведенной каждой дополнительной единицы продукции (такая практика используется при выборе одного варианта конструкции продукта из нескольких или при сопоставлении рентабельности нескольких видов продукции);
- приростные затраты (*incremental cost*), они являются разницей между затратами, связанными с одним вариантом действий, и затратами, связанными с другими действиями (к такой концепции чаще всего прибегают при выборе одного из двух конкурирующих проектов);
- вмененные издержки или альтернативная стоимость, то есть маржинальный доход, который будет упущен в результате предпочтения одного варианта другому [10].

Для оценки деятельности центров ответственности в управленческом учете выделяют следующие затраты:

- затраты, которые связаны с деятельностью центров ответственности;
- затраты не связанные с деятельностью центров ответственности.

Под центром ответственности понимается организационная единица, возглавляемая менеджером, который вправе принимать управленческие решения в данном сегменте бизнеса [73]. В зарубежной и отечественной



практике базой формирования таких центров выступает структура управления предприятием. При организации учета по центрам ответственности должна быть разграничена сфера обязанностей, полномочий, и прав менеджеров, определена возможность оценки не только затрат, но и всего объема деятельности. Каждый вид затрат должен относиться к своему центру ответственности, у которого данные затраты являются прямыми. Степень детализации учета затрат и их планирования должна быть достаточно точной для контроля и для принятия управленческого решения.

Центром затрат выступает структурное подразделение внутри предприятия, и его руководитель отвечает только за затраты и обладает наименьшими управленческими полномочиями. Центры затрат реализуют определенный набор функций, иногда их объем деятельности не имеет четкого выраженного измерителя. В перечень основных задач входит обеспечение предприятия основными ресурсами, должного качества и в поставленные сроки. Такие центры могут существовать обособленно или же выходить в состав других центров ответственности. К задачам руководителей центров продаж относят максимизацию получаемой выручки от продаж, и затраты, которые понесет организация при их сбыте.

Центр инвестиций - подразделение, руководство которого должно контролировать затраты и доходы отдела, так же оно отвечает за результаты инвестиционного проекта и эффективность от использования капиталовложений. В зону ответственности менеджеров центров прибыли включены доходы, расходы и окончательный финансовый результат. Например, это отдельные предприятия в составе крупного производственного объединения, филиалы, торговые представительства. Целью центра является получение максимальной прибыли при оптимальном сочетании потребляемых ресурсов, объема выпускаемой продукции и цены[56].

Важная роль по достижению конечных целей предприятия отводится производственным центрам ответственности, они выступают, как

объединение центров затрат различного уровня на предприятии в единое целое. В каждом центре ответственности есть место возникновения затрат, которое включает в себя и расходы без четкого места формирования. Местами возникновения затрат являются структурные единицы предприятия. Они представляют собой обособленное подразделение организации, где возникают затраты.

К принципам выделения мест по возникновению затрат В.Т.Чая и Н.И.Чупахина относят:

—организационный - в соответствии с организационной структурой хозяйствующего субъекта;

— направлений бизнеса - по категориям производимой продукции;

— региональный - в соответствии с территориальной обособленностью;

— технологический-в соответствии с технологическими особенностями производства;

—функциональный - в соответствии с участием в бизнес-процессах предприятия [77].

Использование учета по местам возникновения затрат и центрам ответственности позволит децентрализовать управление затратами, оценивать их формирование на всех уровнях управления, контролировать затраты с учетом особенностей деятельности каждого подразделения, существенно тем самым повысив экономическую эффективность хозяйствования. По мнению В.А.Константинова, учитывать распределения затрат по местам их возникновения можно и с помощью регистров матричной системы, представленных в таблице, которые основываются на сочетании группировок затрат по местам и видам возникновения [57].

Модель рыночной экономики дает организациям полную самостоятельность. Поэтому отражение в отчетности информации по сегментам важно для ее пользователей, это позволит оценить результаты

хозяйственной деятельности с целью проведения рациональной инвестиционной политики.

Зарубежные исследователи управленческого учета часто совмещают понятие производственного подразделения, как сегмента деятельности организации, с понятием центра ответственности. Формирование сегментов деятельности в организации требует в определенной степени их систематизации с применением управленческого учета в производстве. Для каждого сегмента существуют свои условия по формированию затрат. Организация управленческого учета по сегментам деятельности на каждом предприятии индивидуальна, и вариант по организации учета по сегментам может быть найден только после подетального анализа определенных условий деятельности.

Распределение затрат по их сегментам деятельности возможно в двух направлениях:

— все прямые и косвенные затраты должны быть разделены по сегментам независимо от того, к какому виду они относятся;

— косвенные затраты, которые не получается отнести по прямому признаку на конкретный вид деятельности, распределяются только по сегментам деятельности, а прямые затраты включены в себестоимость работ[55].

Детализация коммерческих и административных расходов по сегментам деятельности организации способствует созданию условий для верного определения себестоимости производимой продукции. Правильное определение себестоимости зависит от того, как сгруппированные затраты по сегментам деятельности отнесены на отдельные виды продукции.

Управление затратами заключается в возможности их умелого регулирования. Относительно мест затрат и центров ответственности различают полные, частично и слабо регулируемые расходы. Степень управления затратами зависит от специфики каждого предприятия, периода времени их определения, полномочий управленческого персонала, который

принимает решения. Все эти особенности должны быть учтены при организации управленческого учета и использовании его данных.

При этом внедрение управленческого учета на предприятии должно осуществляться поэтапно. Аверчев И.В выделил следующие этапы.

«На первом этапе необходимо четко определить кто и какие сотрудники (структурные подразделения) могут предоставлять конкретную информацию. Фактически это выступает в качестве определенного способа формирования финансового структуры организации, которая иерархична в вопросе финансовой ответственности.

Далее в рамках второго этапа необходимо разработать конкретные формы управленческой отчетности. Это крайне важно для того чтобы можно было разработать определенные показатели эффективности их принятия. Помимо этого необходимо и самостоятельно проработать формы отчетов, поскольку в настоящее время, как уже было отмечено ранее, нет единых стандартизированных шаблонов их формирования.

В рамках третьего этапа формирования системы управленческого учета крайне важно разработать систему классификаторов, а также кодификаторов управленческого учета. На следующем этапе разрабатываются методы управленческого учета затрат и калькулирования себестоимости продукции»[12].

При этом каждое предприятие самостоятельно выбирает подходящий максимально под его потребности вариант учета затрат. Могут применяться одновременно и несколько видов учета затрат для получения максимально расширенной информации обо всех производственных и финансовых процессах на предприятии.

После того, как осуществлен выбор конкретного метода учета затрат в рамках пятого этапа, целесообразно учитывать факторы, которые оказывают влияние на систему бухгалтерского учета, а также формировать действенную систему управления.

Таким образом, подводя итоги можно говорить о том, что для достижения высоких результатов на современном этапе крайне важно внедрять в практическую деятельность систему управленческого учета, которая позволит принимать правильные управленческие решения и обеспечит финансовую устойчивость предприятия.

## **2. Особенности торговых организаций, оказывающие влияние на управленческий учет**

### **2.1. Тенденции развития торговых организаций в Белгородской области**

Объектом исследования данной выпускной квалификационной работы являются оптовые торговые организации Белгородской области, поэтому необходимо выявить роль, значение и перспективы развития данной отрасли. Углубленные исследования проводились на основе материалов ООО «ТехМашСнаб».

Белгородская область входит в число успешно развивающихся индустриальных и сельскохозяйственных регионов России. По оценке независимых экспертов Белгородчина на протяжении 15 лет входит в число первых десяти регионов страны с наименьшими инвестиционными рисками.

Ведущими секторами, обеспечивающими основной объём ВРП области являются: промышленность, сельское хозяйство, розничная и оптовая торговля, строительство, транспорт и связь, на долю которых приходится более 85% произведённого ВРП (Валовой Региональный Продукт).

Среди областей ЦФО (Центральный Федеральный Округ) в 2017 году по объёму отгруженных товаров и выполненных работ и услуг на душу населения Белгородская область заняла по видам экономической деятельности – «добыча полезных ископаемых» и «обрабатывающие производства» – второе и третье места[68].

Но если рассмотреть структуру валовой добавленной стоимости по видам деятельности (таблица 2.1.), то мы увидим, что на сельское хозяйство приходится наибольшая созданная в Белгородской области добавленная стоимость в период до 2016г. В этот период прослеживалась четкая тенденция роста данного показателя, но в 2016г. наблюдается небольшое (на 1%) сокращение, в результате валовой региональный продукт, созданный предприятиями сельского хозяйства составил 142351,9 млн. руб.

Таблица 2.1

Валовая добавленная стоимость Белгородской области по видам экономической деятельности(в текущих ценах; миллионов рублей) [18]

Показатели	2014г.	2015 г.	2016 г.
Валовой региональный продукт в основных ценах	619677,7	693379,4	730562,0
Сельское хозяйство, охота и лесное хозяйство	124900,1	143363,9	142351,9
Обрабатывающие производства	107293,2	129766,6	152959,7
Добыча полезных ископаемых	76858,7	72385,8	80102,8
Строительство	40688,7	48706,3	50495,2
Оптовая и розничная торговля;	106686,2	111896,2	111381,2

С 2016г. лидирующее место занимают обрабатывающие производства. В частности валовой продукт, созданный предприятиями данной сферы в 2016г. составил 152959,7 млн. руб., темп прироста по сравнению с 2015г. составил 17,8%. Оптовая и розничная торговля достаточно значимые виды деятельности для Белгородской области. Удельный вес валовой добавленной стоимости торговли в валовом региональном продукте составляет более 15%. Хотя следует отметить, что он с каждым годом сокращается. Так если в 2014г. удельный вес валового продукта, созданного в торговле составлял 17,2%, то в 2015г. он сократился до 16,1%, а в 2016г. уменьшился почти на 1% и составил 15,2%. При этом на обрабатывающую промышленность в 2016г. приходился 21%, а на сельское хозяйство 19%.

По статистическим данным, в 2014 году оборот оптовой торговли составил 190502,2 млн. рублей, в 2015 году он увеличился и составил 230656 млн. руб., а в 2016г. оборот сократился на 32652 млн. руб. и составил

198004,3 млн. руб.[18]. В 2016 году наблюдался рост объемов продаж продовольственных товаров в натуральном выражении крупными и средними организациями оптовой торговли.

В современном обществе расчет показателей стал одним из важнейших инструментов управления экономическими процессами. Он собирает информацию, характеризующую развитие экономики страны, культуры и жизненного уровня народа. С помощью анализа и статистики вся полученная информация обобщается, анализируется и в результате дает возможность увидеть стройную систему взаимосвязей в экономике, яркую картину и динамику развития, позволяет делать международные сопоставления.

Опираясь на данные краткого статистического сборника федеральной службы государственной статистики по Белгородской области (Белгородстат), в котором публикуются основные показатели, характеризующие социально-экономическое положение Белгородской области в 2017г. в сравнении с рядом предшествующих лет, можно проследить динамику развития деятельности организаций торговли.

Таблица 2.2.

Число хозяйствующих субъектов торговли в Белгородской области [18]

Наименование показателя	2014г.	2015г.	2016г.	2017 г.
Число организации, осуществляющих оптовую и розничную торговлю, включая торговлю через агентов, кроме торговли автотранспортными средствами и мотоциклами	11787	12285	12868	12912

Данные таблицы 2.2 свидетельствуют о том, что число хозяйствующих субъектов торговли, осуществляющих торговлю в 2014 году составляло 11787 и с каждым годом росло на 1%, в результате в 2017г. количество организаций торговли в Белгородской области составило 12912. Рост количества торговых организаций может быть связан со снижением



административных и инфраструктурных барьеров, обеспечением доступа к информации о рынке и реализуемых товарах, поддержкой малого и среднего предпринимательства, диверсификацией (перепрофилирование) и конверсией, продуманной налоговой политикой, инвестиционной деятельностью и другими мерами.

На основе данных статистических органов проведем анализ основных показателей деятельности организаций торговли в Белгородской области (таблица 2.3.).

Таблица 2.3.

Основные показатели деятельности организаций торговли в Белгородской области[18]

Показатели	Период		
	2014г.	2015г.	2016г.
Число организаций	11787	12285	12868
Среднегодовая численность работников, человек	42568	49426	53762
Среднемесячная номинальная начисленная заработная плата работников, руб.	19785	20250	22417
Оборот (в фактически действовавших ценах), млрд. руб.	418,3	471,6	576,3
Инвестиции в основной капитал (в фактически действовавших ценах) , млн. руб.	1786,3	1905,2	3462,8
Валовая прибыль, млн. руб.	20854,5	26046,3	34505,2
Коммерческие и управленческие расходы, млн. руб.	18654,8	21914,2	29413,3

Представленные данные показывают, что среднегодовая численность работников организации торговли, включая торговлю через агентов, торговлю автотранспортными средствами и мотоциклами в 2015г. возросла по сравнению с 2014г. на 6858 человек, в 2016г. рост, занятых в торговле в Белгородской области, увеличился еще на 4336 человек и составила 53762 человек. Среднемесячная номинальная начисленная заработная плата работников в организациях торговли в Белгородской области в 2014г. составила 19785 руб., в 2015г. она превысила 20000 руб. составила 20250 руб., а в 2016г. увеличилась и составила 22417 руб. Как можно заметить из таблицы 2.3, оборот организаций оптовой торговли в Белгородской области демонстрировал рост. Оборот (в фактически действовавших ценах) в 2015 году составил 471,6 млрд., что выше, чем в 2014г. на 12%, в 2016г. оборот еще вырос еще на 22,2% и составил 576,3 млрд. руб.

В 2014г. инвестиции в основной капитал организаций оптовой торговли, включая торговлю через агентов и торговлю автотранспортными средствами и мотоциклами, составляли 1786,3 млн. рублей. С 2005г. по 2016г. отмечается постепенный рост инвестиций, которые в 2015г составили 1905,2 млн. руб., а 2016год ознаменовался существенным (на 81,7%) увеличением этого показателя до 3462,8 млн. руб. Данный факт объясняется расширением сети крупных торговых центров и баз в Белгородской области.

В 2014г. валовая прибыль организации оптовой торговли в Белгородской области составляла 20854,5 млн. руб. В 2015г она значительно возросла и остановилась на отметке 26046,3 млн. руб., рост валовой прибыли организаций торговли в 2017г. продолжился и она составила 34505,1 млн. руб. Одновременно с ростом валовой прибыли, оборота у торговых организаций растут коммерческие и управленческие расходы, которые в 2014г. составляли 18654,8 млн. руб., в 2015г. они выросли на 17%, а в 2017г. рост составил 34% а их сумма 29413,3млн. руб. Негативным моментом

является превышение темпов роста расходов над темпами роста доходов торговых организаций.

Рассмотренные показатели деятельности организаций торговли в Белгородской области помогают увидеть систему взаимосвязей в экономике, динамику развития экономики города и жизненного уровня людей по сравнению с предыдущими годами.

Основным показателем, характеризующим деятельность оптовой и розничной торговли, содержанием которой является обмен товаров на деньги, служит оборот оптовой (розничной) торговли. Он отражает одновременно стоимость реализованной покупателям товарной массы, денежную выручку продавцов и расходы покупателей на приобретение товаров.

Наряду с оборотом розничной (оптовой) торговли, для характеристики объема и динамики внутренней торговли стал использоваться показатель «Оборот организаций» или «оборот», что представляет стоимость отгрузки продукции и услуг, как собственного производства, так и приобретенных на стороне. Таким образом, оборот организаций относится к числу так называемых институциональных показателей.

В отличие от оборота организаций, оборот оптовой (розничной) торговли – это функциональный показатель, который отражает результаты продажи товаров любыми хозяйствующими субъектами экономики, если только они осуществляют такую деятельность. Эти показатели относятся к числу важнейших индикаторов состояния экономики и применяются в системе показателей для прогноза социально-экономического развития. В таблице 2.4. представлены данные об обороте оптовой и розничной торговли в Белгородской области.

Таблица 2.4

## Оборот оптовой и розничной торговли в Белгородской области[18]

Годы	Оборот розничной торговли		Оборот оптовой торговли	
	млн. руб. (в фактически действовавших ценах)	в % к предыдущему году (в сопоставимых ценах)	Млн. руб. (в фактически действовавших ценах)	в % к предыдущему году (в сопоставимых ценах)
2014	253669,7	107,6	452600	132,0
2015	275878,4	93,5	574496	105,9
2016	298669,8	101,7	604597	97,5

Выше представлены данные оборота розничной и оптовой торговли в Белгородской области по годам, начиная с 2014г. по 2016г.. Оборот оптовой торговли, в фактически действовавших ценах, начиная с 2014г., динамически растет: так в 2014г. он составлял 452600 млн. руб., в 2015г. –574496 млн. руб., в 2016г. уже составил 604597 млн. руб. Но, если стоимостной показатель оборота имеет четкую тенденцию роста, то, при определении оборота в сопоставимых показателях, ситуация несколько изменяется. В частности, в 2016г. при увеличении оптового оборота в фактических ценах наблюдается реальное снижение объема приобретенных товаров, так как оборот в сопоставимых ценах оказался ниже.

Оборот организаций розничной торговли также динамически растет. В 2014г. он составил 253669,7 млн. руб., в 2015г. уже 275878,4млн. руб., а в 2016г. он достиг отметки 298669,8 млн. В процентном отношении оборот организаций оптовой торговли в Белгородской области составляет около 67% от оборота торговли всего.

Важной составляющей данного исследования является разработка методических рекомендаций по организации управленческого учета, одним из элементов которого будет план продажи товаров.

План продажи товаров по объему и товарной структуре в организации в целом и отдельных торговых предприятиях должен учитывать все возможности улучшения торгового обслуживания населения и наиболее полного удовлетворения покупательского спроса. С планом оборота по продаже товаров тесно связан план товарных запасов. Чтобы обеспечить выполнение плана товарооборота и бесперебойное снабжение населения всеми товарами в нужном ассортименте, торговые организации и предприятия должны иметь постоянный запас товаров. Цель планирования товарных запасов — определить для торговой организации такие их запасы, которые, с одной стороны, полностью соответствовали бы спросу населения и размерам товарооборота, с другой — способствовали бы ускорению оборачиваемости средств в торговле [38].

Завышение объема товарных запасов приведет к образованию в торговой сети неходовых и залежалых товаров и, следовательно, к излишним потерям от их длительного хранения. Занижение объема этих запасов также отрицательно скажется на торговом обслуживании: торговая организация в этом случае не сможет обеспечить полный ассортимент товаров, в связи с чем, будут перебои в торговле теми или иными товарами.

Товарные запасы планируются в абсолютной сумме и в днях оборота. Абсолютная сумма товарных запасов рассчитывается исходя из нормы запаса в днях или нормы товарооборачиваемости. Поэтому важным моментом в планировании товарных запасов является правильное определение для торговой организации нормы товарооборачиваемости по всем товарам и по отдельным их группам.

В таблице 2.5. представлена информация о запасах в организациях оптовой торговли отдельных видов продукции (товаров) в Белгородской области.

Таблица 2.5

Запасы в организациях оптовой торговли  
отдельных видов продукции (товаров) в Белгородской области[18]

Виды продукции	Запасы (на конец года)			
	2013	2014	2015	2016
Мясо, тыс. т	8,5	4,8	4,5	4,3
Колбасные изделия, тыс. т	0,1	0,1	0	0
Консервы из мяса, тыс. т	5,3	136,9	1,3	14,9
Масло растительное, тыс. т	2,4	1,2	1,6	0,8
Сахар, тыс. т	1,7	0,9	0,6	1,3
Кондитерские изделия, тыс. т	7,9	6,4	7,2	7,4
Мука, тыс. т.	0,2	0,4	0,2	0,6

Данные таблицы 2.5 свидетельствуют о том, что торговые организации постепенно сокращают объемы запасов практически всех товаров. Торговые организации стараются работать под потребителя, так как любые запасы связаны с затратами.

В таблице 2.6. представлен индекс предпринимательской уверенности организаций Белгородской области по видам деятельности. «Индекс предпринимательской уверенности - качественный показатель, позволяющий по ответам руководителей о прогнозе выпуска продукции, остатках и спросе на нее охарактеризовать экономическую деятельность организаций с видами деятельности и дать упреждающую информацию об изменениях экономических переменных. Показатель представляет собой среднее арифметическое "балансов" ответов на вопросы об ожидаемом выпуске продукции, фактическом спросе и текущих остатках готовой продукции (последний с противоположным знаком)» [81].

Индекс предпринимательской уверенности, представленный в таблице 2.6, свидетельствует о нестабильности и слабой уверенности предпринимателей во многих сферах. В частности, в сфере обрабатывающих производств индекс с положительных величин в начале года ушел в отрицательные величины, что свидетельствует о нестабильности бизнес среды.

Таблица 2.6.

Индекс предпринимательской уверенности организаций Белгородской области по видам деятельности в 2016г, %[18]

	1кв	2кв	3кв	4кв
Обрабатывающие производства	3,2	2,4	-2,4	-5,8
Строительство	-27	-11	-9	-24
Сфера услуг	20	1	-13	-11
Торговля	0	-1,0	-3,0	-7,1

Строительство, которое имело высокую привлекательность в предшествующие годы, теряет свои позиции, что связано с сокращением доходов населения и соответственно снижением вложений в жилищное строительство. Сфера услуг, так же как и торговля снижает свою привлекательность, что также объясняется сокращением реальных доходов населения. Укрупнение торгового бизнеса приводит к сокращению числа субъектов малого предпринимательства, занимающихся торговлей.

Приведенные данные показали неуклонный рост количества торговых организаций в Белгородской области, что свидетельствует об обострении конкурентной борьбой за покупателя и необходимости использования современных подходов к планированию и управлению продажами. А это возможно только при наличии хорошо сформированной учетно-аналитической базы.

## **2.2. Особенности торговой деятельности, влияющие на организацию и ведение управленческого учета**

Торговля относится к сфере услуг, предприятия сферы услуг, такие как рекламные агентства и юридические организации оказывают услуги за вознаграждения в форме гонораров или комиссионных. Торговые

организации зарабатывают прибыль, покупая и продавая товары. Они используют те же основные методы учета, что и предприятия сферы услуг, но приобретение и реализация товаров придают дополнительную сложность процессу их деятельности. Эффективность подсистемы управленческого учета во многом зависит от правильно поставленной цели и задач, но важное значение имеет и обязательное отражение отраслевых особенностей. Рассмотрим отраслевые особенности торговли и определим, каким образом они должны находить отражение в учетной подсистеме.

Торговые организации можно классифицировать по различным признакам, что представлено в таблице 2.7.

Таблица 2.7

## Классификация торговых организаций

Признак классификации торговых организаций	Классификационные группы
По формам собственности	государственные муниципальные унитарные торговые предприятия частные торговые организации торговые организации с иностранными инвестициями.
По целям деятельности	коммерческие некоммерческие
По характеру прав учредителей (участников) на имущество торговой организации	обязательственные права вещные права не имеющие имущественных прав
По организационно-правовым формам коммерческих торговых организаций	хозяйственные товарищества и общества производственные кооперативы государственные унитарные предприятия муниципальные унитарные предприятия
По задачам и функциям	оптовые розничные общественного питания оптово-розничные производственно-торговые торгово-финансовые промышленные группы и др.



Чаще всего мы сталкиваемся с оптовыми и розничными торговыми организациями. Соглашаясь с Андерхилл Пако, следует отметить, что оптовая торговля - вид предпринимательской деятельности по продаже собственниками, производителями или по перепродаже без видоизменений посредниками любых разрешенных для оборота товаров розничным торговцам, промышленным, коммерческим, учрежденческим или профессиональным пользователям или же другим оптовым торговцам (за исключением населения), для использования их в производстве, иного профессионального использования или использования в качестве промежуточного потребления (для последующего извлечения прибыли), осуществляемый по безналичному или наличному расчету (с соблюдением предельно допустимых размеров наличных сумм по одной сделке) и, сопровождаемый составлением счета-фактуры [12].

Розничная торговля, осуществляемая через магазины и павильоны с площадью торгового зала более 150 квадратных метров по каждому объекту организации торговли, признается видом предпринимательской деятельности, в отношении которого согласно подпункту 6 пункта 2 статьи 346.26 Налогового Кодекса РФ единый налог на вмененный доход не применяется. У организаций торговли вся их деятельность направлена на реализацию товара, так как непосредственно производство у них отсутствует [2].

Торговые предприятия отличаются от предприятий сферы услуг тем, что они располагают товарами, имеющимися в наличии для продажи покупателям, или запасами и принимают участие в серии операций, называемых операционным циклом, который представлен на рисунке 2.1.

Операции операционного цикла торговой организации состоят из приобретения запасов, продажи запасов за денежные средства или с рассрочкой платежа в кредит, получения денежных средств от продаж. В случае продажи товаров за наличный расчет денежные средства получают сразу же. В случае продажи товаров в долг или в кредит торговые организации должны ждать определенный период времени до момента получения денежных средств.

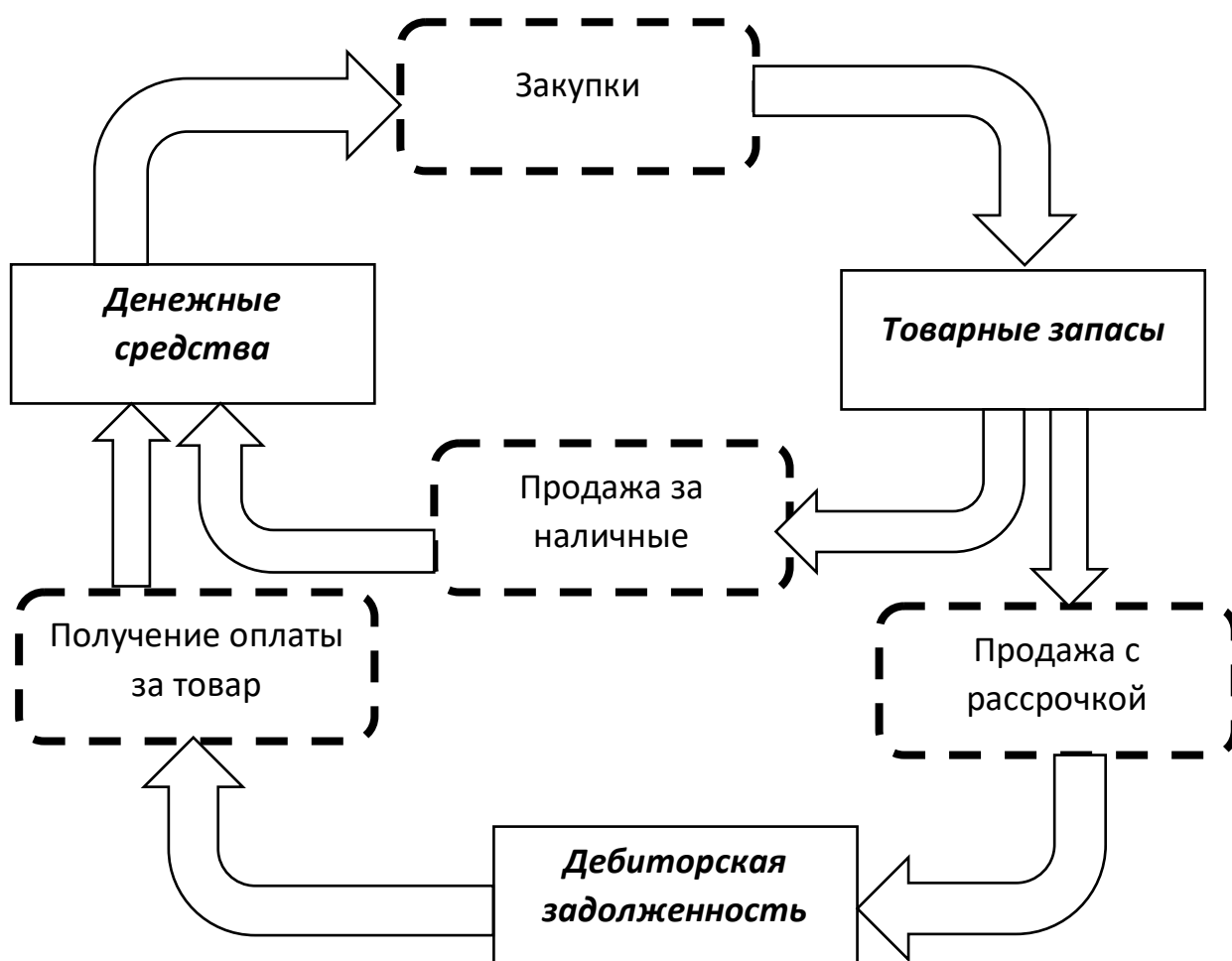


Рис. 2.1. Операционный цикл торговых предприятий

Некоторые очень маленькие розничные магазины продают большинство товаров за денежные средства и очень немногие в кредит, в то время как в крупных оптовых предприятиях почти все продажи осуществляются в кредит. Тем не менее, в большинстве торговых предприятий распространено сочетание продаж за денежные средства и в кредит.

Независимо от размеров продаж за денежные средства и в кредит руководство торговых предприятий должно тщательно управлять движением денежных средств или ликвидностью. Такое управление движением денежных средств включает планирование денежных поступлений и выплат, производимых организацией. Если организация не в состоянии оплачивать счета, подлежащие оплате, то она может быть вытеснена из бизнеса. Зачастую закупленные товары должны быть оплачены до их продажи и получения денег от продаж. Например, если предприятие розничной торговли должно оплатить

свои закупки в течение тридцати дней, то ему необходимо иметь денежные средства в наличии или получить займ, если оно не может продать товары и получить денежные средства в течение тридцати дней.

В современных условиях функционирования бизнеса руководству торговых организаций необходимо принять два ключевых решения: определить цену продажи товаров и уровень обслуживания. В частности, торговая организация может установить относительно высокую цену на свои товары и предоставить высокий уровень обслуживания покупателей. С другой стороны, магазин уцененных товаров может установить относительно низкие цены и предоставить ограниченный уровень обслуживания. Сегодня приоритетным в работе торговых организаций занимает качество обслуживания. Высокое качество обслуживания сопряжено с дополнительными расходами, а выживание в условиях конкуренции требует сохранения умеренных цен. Это возможно при соблюдении жесткого режима экономии ресурсов, так как расходы торговых организаций оказывают непосредственное влияние на цены. Таким образом, необходимо эффективно управлять прибылью, что и является задачей управленческого учета. «Управление прибылью - это комплексная деятельность, включающая установление соответствующих цен на товары, закупку товаров по выгодным ценам и на выгодных условиях, а также поддержание приемлемого уровня затрат»[32].

Следующая важная задача системы управленческого учета торговой организации – это выбор системы учета запасов. Запасы включают все товары, пригодные для продажи, которыми владеет предприятие, независимо от того, где они находятся - на полках, в кладовых, на складах или же в грузовых машинах, движущихся со складов в магазины. Товары, находящиеся в процессе доставки от поставщиков, включаются в запасы, если право собственности на них уже перешло к купившему их торговому предприятию. В запасы на конец периода не входят уже проданные, но еще не доставленные покупателям товары, а также товары, которые не могут быть проданы из-за повреждений или устаревания. Однако, если поврежденные или устаревшие товары могут быть

проданы по сниженным ценам, то их также следует включить в запасы на конец периода по их сниженным ценам.

Основное отличие между системами непрерывного и периодического учета запасов состоит в том, что при системе непрерывного учета счет «Запасы» постоянно меняется, потому что закупки, продажи и другие операции с запасами отражаются на этом счете по мере того, как они совершаются. Закупки увеличивают счет «Запасы», а возврат купленных товаров уменьшает его. По мере того как производятся продажи товаров, себестоимость этих товаров переносится со счета «Запасы» на счет «Себестоимость проданных товаров». При системе периодического учета запасов счет «Запасы» остается на начальном уровне до учета физической инвентаризации в конце периода.

Торговые операции могут быть разделены на две основные категории: операции по продажам и операции по закупкам. Способы учета таких операций слегка отличаются друг от друга при системах периодического и непрерывного учета запасов.

Общая схема движения товаров в организации представлена на рисунке 2.2.

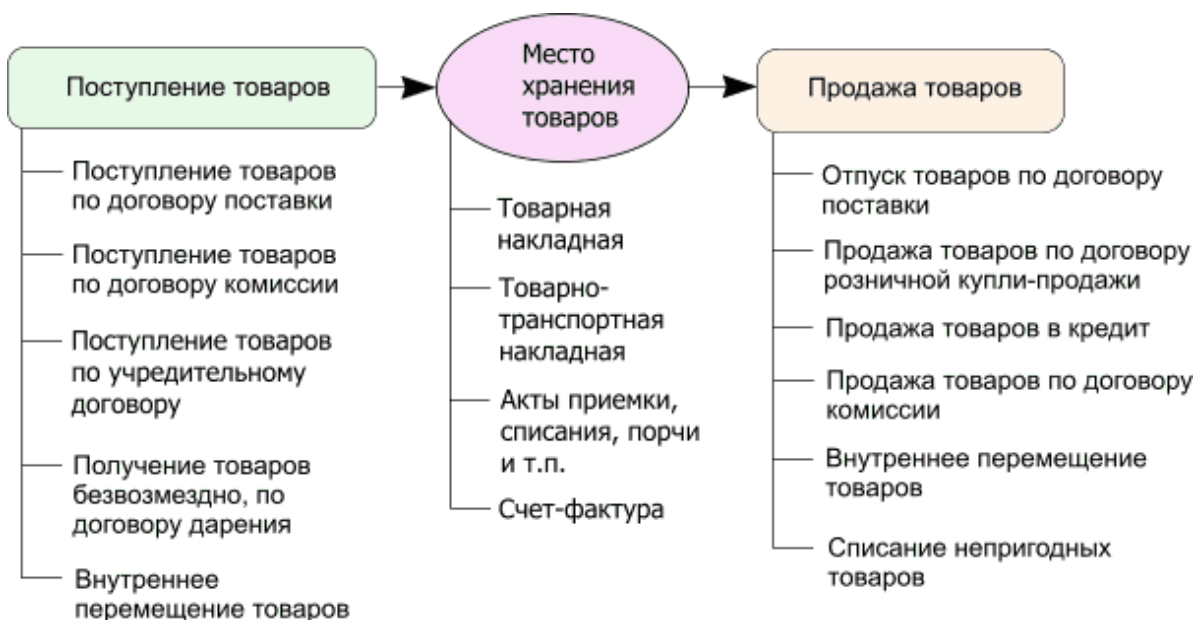


Рис. 2.2. Общая схема движения оборотных активов в торговых организациях

Когда товары продают в кредит, обе стороны должны знать о сумме и сроках оплаты, а также о других условиях покупки, например, кто оплачивает доставку или стоимость перевозки и каковы гарантии или права на возврат товара. Торговые предприятия указывают цены на свои товары по-разному. Многие из них приводят цены, по которым, как они ожидают, что товары будут проданы. Другие же, особенно производители и оптовики, предоставляют прейскурант или каталог и приводят цены со скидкой, выраженной в процентах (обычно 30 процентов или более), от цен, указанных в прейскуранте или каталоге. Такие скидки называются торговыми скидками. Если торговое предприятие захочет изменить продажную цену товара, то торговая скидка может быть повышена или понижена. Иногда торговые скидки могут различаться в зависимости от объема закупок. Прейскурант и соответствующие им торговые скидки используются только для вычисления согласованной цены; они не появляются в учетной документации.

Руководство, инвесторы и другие лица часто используют объем и тенденцию продаж в качестве индикаторов будущего развития организации. Повышение уровня продаж предполагает рост прибыли, а снижение уровня продаж указывает на возможность снижения будущей прибыли и другие финансовые проблемы. Для выявления тенденций часто используются сравнения объемов чистых продаж за различные учетные периоды. Поэтому важным подконтрольным показателем, отражаемым в системе управленческого учета, являются чистые продажи.

Чистые продажи состоят из валовых поступлений от продажи товаров, или валовых продаж, за вычетом возврата продаж и любых разрешенных скидок. Валовые продажи состоят из общей суммы продаж за денежные средства и в кредит за данный учетный период. Даже если деньги не могут быть получены до следующего учетного периода, то доход признается, в соответствии с правилом признания дохода, как полученный, когда право собственности на товары переходит от продавца к покупателю в момент

продажи товаров. Данное положение закреплено в ПБУ 9/99 «Доходы организации»[4].

Возврат продаж предполагает сторнировочные записи в системе учета. Если покупателям предоставляются различного рода виды скидки, то они также вычитаются из валовых продаж.

Некоторые торговые организации предоставляют скидки за досрочную оплату. Такие скидки, называемые скидками при продаже, предназначены для повышения ликвидности предприятия-продавца путем снижения объема денежных средств, «замороженных» в дебиторской задолженности. Покупателю почти всегда выгоднее воспользоваться скидкой. Поэтому для многих покупателей выгоднее взять деньги в долг для того, чтобы воспользоваться скидкой.

Торговые организации могут сами оплачивать стоимость транспортировки и включать ее в цену, но могут и выставлять отдельный счет на оплату транспортных расходов по доставке товара. Поэтому данные моменты должны быть оговорены в договоре. Одновременно с этим, оговариваются условия перехода права собственности на товар. Право собственности может оставаться у поставщика до тех пор, пока товар не достигнет своего места назначения и, обычно, сумма транспортных расходов предварительно оплачивается поставщиком. В этом случае товар остается на балансе у продавца и отражается на счете 45 «Товары отгруженные», до момента перехода права собственности и стоимость транспортировки отражается в качестве расходов на счете 44 «Коммерческие расходы»[7].

Важным подконтрольным показателем торговой организации является себестоимости проданных товаров, которая определяется на основании показателя «чистая стоимость закупок», состоящего из чистых закупок и транспортных расходов на их доставку. Чистые закупки равны совокупным закупкам за минусом таких статей, как возврат закупок и любые разрешенные поставщиком скидки, например, за досрочную оплату. Так как плата за транспортировку закупленных товаров является необходимыми затратами для

получения товаров для продажи, то сумма таких затрат прибавляется к чистым закупкам для получения чистой стоимости закупок.

Валовая прибыль - разница между чистыми продажами и себестоимостью проданных товаров[6]. Для того чтобы преуспевать, торговые организации должны продавать товары по цене, превышающей их себестоимость, то есть валовая прибыль должна быть достаточной для оплаты операционных расходов и обеспечения соответствующей прибыли после уплаты налогов на прибыль. Менеджмент заинтересован как в объеме, так и в проценте валовой прибыли. Процент валовой прибыли рассчитывается путем деления валовой прибыли на сумму чистых продаж. Эта информация полезна при планировании хозяйственной деятельности. Например, руководство может попытаться увеличить объем совокупных продаж, снизив продажные цены. Эта стратегия уменьшает процент валовой прибыли, но она будет работать только в том случае, если общее количество проданных товаров увеличится достаточно для повышения абсолютной величины валовой прибыли. С другой стороны, руководство может решить поддерживать высокий уровень валовой прибыли от продаж и попытаться увеличить продажи и абсолютную величину валовой прибыли путем увеличения операционных расходов.

Операционные расходы - все расходы по ведению хозяйственной деятельности, кроме себестоимости проданных товаров. Они схожи с расходами организаций сферы услуг. В общие и административные расходы входят общие офисные расходы, которые включают расходы, относящиеся ко всей деятельности. Хотя расходы на аренду, страхование, электричество часто классифицируются как общие и административные расходы, они также могут распределяться между торговыми и общими и административными категориями[5]. Тщательное планирование и контроль над операционными расходами могут увеличить прибыльность компании.

Особое значение для правильного расчета финансового результата торговой организации имеет инвентаризация. Фактический подсчет всех товаров, имеющих в наличии, называется инвентаризация. Он обычно

проводится после окончания рабочего дня в последний день учетного года. Чтобы облегчить такой подсчет, многие организации заканчивают свой учетный год в периоды минимальных продаж, когда уровень запасов относительно низок. Магазины розничной торговли, например, обычно заканчивают свой учетный год в январе или феврале. По окончании рабочего дня, вечером или в выходные дни, служащие подсчитывают и записывают все товары в пронумерованные инвентаризационные ведомости, следуя надлежащим процедурам для того, чтобы ни ничего не пропустить. Иногда магазин закрывается на весь день или на часть дня для проведения инвентаризации. Использование штрих кодов для подсчета запасов с помощью электроники значительно облегчило проведение инвентаризации во многих компаниях.

Вся информация о деятельности торговых организаций должна отражаться в подсистеме управленческого учета, в ней она группируется и представляется различным пользователям. При этом следует различать не только пользователи информации, но и их экономический интерес (участие) к хозяйственной деятельности организации и цель, которой они добиваются при анализе (таблица 2.8).

Таблица 2.8

## Пользователи аналитической информации, их интересы и цель анализа

Пользователи информации					
Собственник и	Менеджмент	Партнеры	Кредиторы	Налоговые органы	Персонал
Доходность капитала, финансовая устойчивость	Принятие решений.	Положение на рынке	Плата за кредит, возврат кредита в срок и полностью	Уплата налогов	Занятость, оплата труда
Рентабельность, структура капитала	Максимальная информация	Платежеспособность, конкурентоспособность	Ликвидность, платежеспособность, положительный чистый денежный поток	Финансовые результаты	Стабильность, участие в прибыли



На рис. 2.3. схематично представлена взаимосвязь внешних и внутренних информационных потоков хозяйствующего субъекта, откуда следует, что информационное поле торговой организации формируется на среднем уровне управления, где и происходит преобразование информации. Важным моментом является обеспечение внутренней взаимосвязи по горизонтали управления, что способствует достижению гармонизации управления.



Рис. 2.3 Взаимосвязь информационных потоков хозяйствующего субъекта.

Таким образом, в процессе исследования были выделены отраслевые особенности торговых организаций, оказывающие влияние не только на их деятельность и управления, но и на информационное обеспечение, реализуемое посредством управленческого учета, что представлено в таблице 2.9.

Таблица 2.9.

Отраслевые особенности торговых организаций, влияющие на  
управленческий учет

Наименование отраслевых особенностей	Характеристика отраслевых особенностей
Классификация торговых организаций	По формам собственности: государственные, муниципальные, унитарные торговые предприятия, частные торговые организации, торговые организации с иностранными инвестициями
	По целям деятельности: коммерческие и некоммерческие
	По характеру прав учредителей (участников) на имущество торговой организации: обязательственные права, вещные права, не имеющие имущественных прав
	По организационно-правовым формам коммерческих торговых организаций: хозяйственные товарищества, производственные кооперативы, государственные унитарные предприятия, муниципальные унитарные предприятия
	По задачам и функциям: оптовые, розничные, общественного питания, оптово-розничные, производственно-торговые, торгово-финансовые промышленные группы и др..
Операционный цикл	Приобретение и хранение товарных запасов
	Продажа товаров
	Получение оплаты
Управление прибыльностью	Оптимальное соотношение цены продажи и уровня обслуживания
Система учета	Непрерывного учета
	Периодического учета
Категории операций	Операции по закупкам
	Операции по продажам
Индикаторы оценки	Чистые продажи (валовые продажи)
	Себестоимость продаж (с учетом транспортных расходов, без учета)
	Валовая прибыль
	Операционные расходы
Пользователи информации	Собственники
	Менеджеры
	Партнеры
	Кредиторы
	Налоговые органы
	Персонал
Информационные потоки	Внешний информационный поток
	Средний информационный поток
	Внутренний информационный поток

Из всего вышеописанного следует, что торговые организации имеют ряд специфических особенностей, которые оказывают влияние на организацию и ведение управленческого учета, а так как пользователи аналитической информации решают различные задачи, которые очень быстро меняются в условиях конкурентной борьбы, то необходимо постоянно совершенствовать подходы к сбору и обработке учетной информации.

### **3. Организационно-методические рекомендации по управленческому учету в торговых организациях**

#### **3.1. Рекомендации по созданию подсистемы управленческого учета в торговой организации**

Организация управленческого учета является внутренним делом самой организации. «Как нет двух одинаковых людей, так нет двух одинаковых организаций, их различия определяются различием форм собственности, масштабами деятельности, различными комбинациями факторов внешней и внутренней среды — все это обуславливает необходимость внедрения тех или иных форм бухгалтерского (и финансового, и управленческого) учета»[17].

Ведение управленческого учета, в отличие от ведения финансового, не является обязательным для организации. Система управленческого учета служит лишь интересам эффективного управления, поэтому решение о целесообразности ее внедрения в той или иной форме следует принимать исходя из оценки соотношения затрат и выгод от ее функционирования. Для того чтобы считать систему управленческого учета в организации эффективной, необходимо, чтобы она позволяла облегчить достижение целей организации с наименьшими затратами на организацию и функционирование самой системы.

Организационная структура системы управленческого учета строится с учетом:

- структуры самой организации;
- информационных потребностей руководства; -технических возможностей и особенностей компьютерной; информационной системы, используемой в организации;
- квалификации и личных качеств менеджеров и бухгалтеров-аналитиков.

На рисунке 3.1 представлены этапы постановки управленческого учета в торговой организации.

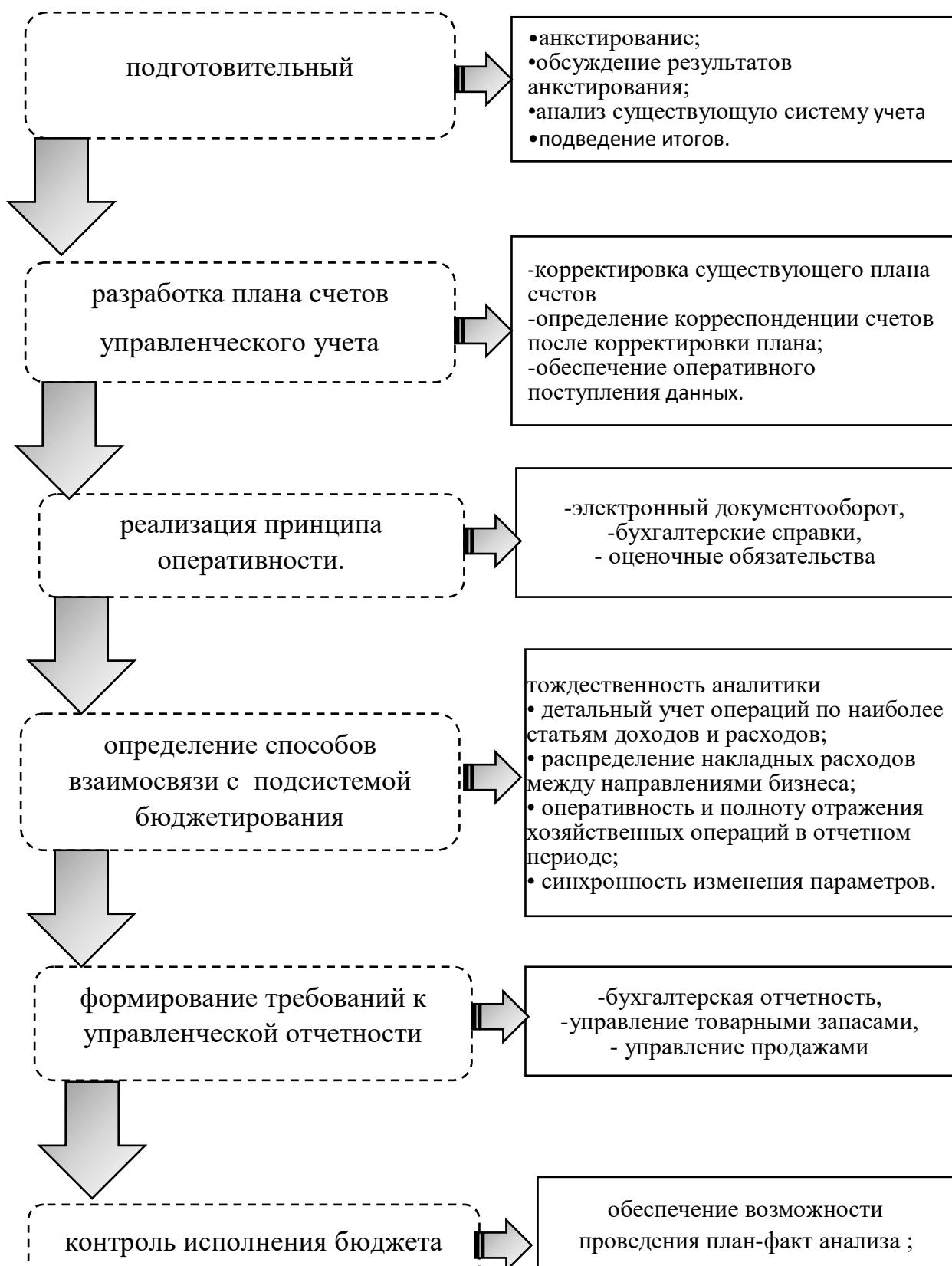


Рис. 3.1. Этапы постановки управленческого учета в торговой организации

Для создания системы управленческого учета на основе бухгалтерских данных, потребуется доработать используемый план счетов. Но прежде стоит определиться с тем, какая информация и в каких аналитических разрезах потребуется менеджменту компании. Сделать предварительные наброски форм будущей управленческой отчетности и только после этого приступать к реформам в бухгалтерии. Учитывая сложность и многоэтапность процесса постановки управленческого учета, важное место должно отводиться подготовительной работе.

1 этап – подготовительный. Он включает

- анкетирование;
- обсуждение результатов анкетирования;
- анализ существующую систему учета
- подведение итогов.

В рамках анкетирования определяются требования руководителей всех уровней управления к управленческому учету. В качестве респондентов привлекается высший и средний менеджмент. При этом следует учитывать отраслевые особенности торговых организаций и разнопрофильность потребностей различных отделов.

Требования к подсистеме управленческого учета, сформулированные представителями различных служб компании систематизируются и служат основой для согласования задач, функции и решений. Согласованность может быть достигнута путем обсуждения на нескольких уровнях:

- среднему уровню,
- высшему уровню.

При этом следует разделять участников по функциональному признаку.

Можно выделить три ключевых источника информации при обследовании системы управленческого учета:

- проведение анкетирования и обсуждения с руководителями и сотрудниками организации;

- изучение документов (регламентирующих, первичных, накопительных, аналитических, плановых, отчетных);
- наблюдение за тем, как реализуются те или иные операционные или управленческие функции.

Анализ системы управленческого учета – довольно трудоемкое мероприятие (особенно в крупных компаниях), которое может быть сопряжено с рисками. Способ минимизации риска зависит от организационной структуры исследуемого субъекта:

- крупное холдинговое объединение,
- средний (мелкий) хозяйствующий субъект.

В крупном холдинговом объединении анализ проводится группой, включающей представителей финансовой службы нескольких организаций, которая исследует учетные процессы перекрестно, что схематично представлено на рисунке 3.2.

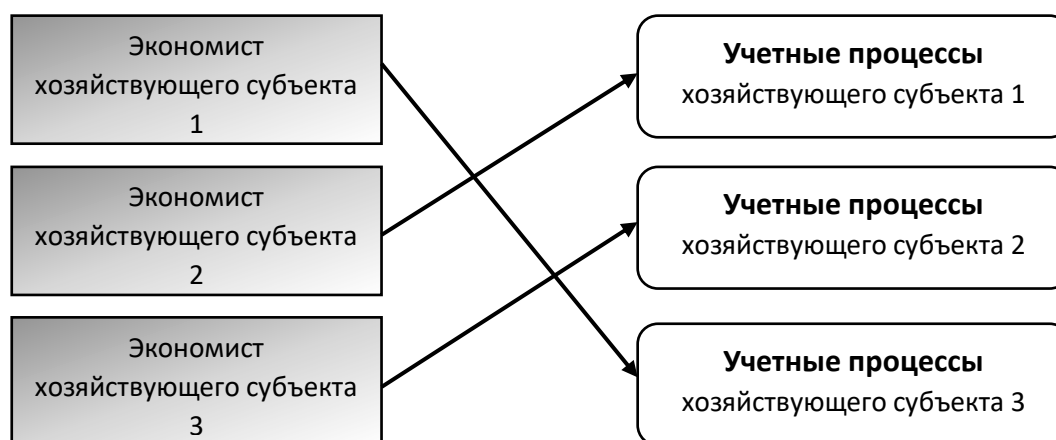


Рис. 3.2. Схема исследования учетных процессов в холдинговом объединении

2 этап - разработка плана счетов управленческого учета. Он предполагает:

- корректировку существующего плана счетов;
- определение корреспонденции счетов после корректировки плана;
- обеспечение оперативного поступления данных.

При разработке рабочего плана счетов управленческого учета необходимо исходить из возможностей использования различных подходов к интеграции управленческого и финансового учета.

Один из возможных вариантов решений – создание транзитных счетов. Для этого выбираются свободные коды счетов, например 30, 31, 32, которые будут использоваться для целей бюджетирования. В частности, счет 30 – для учета расходов в разрезе подразделений. Для этого на нем придется открыть субсчета, соответствующие отделам и службам.

На рисунке 3.3. представлен один из вариантов интеграции финансового и управленческого учета.

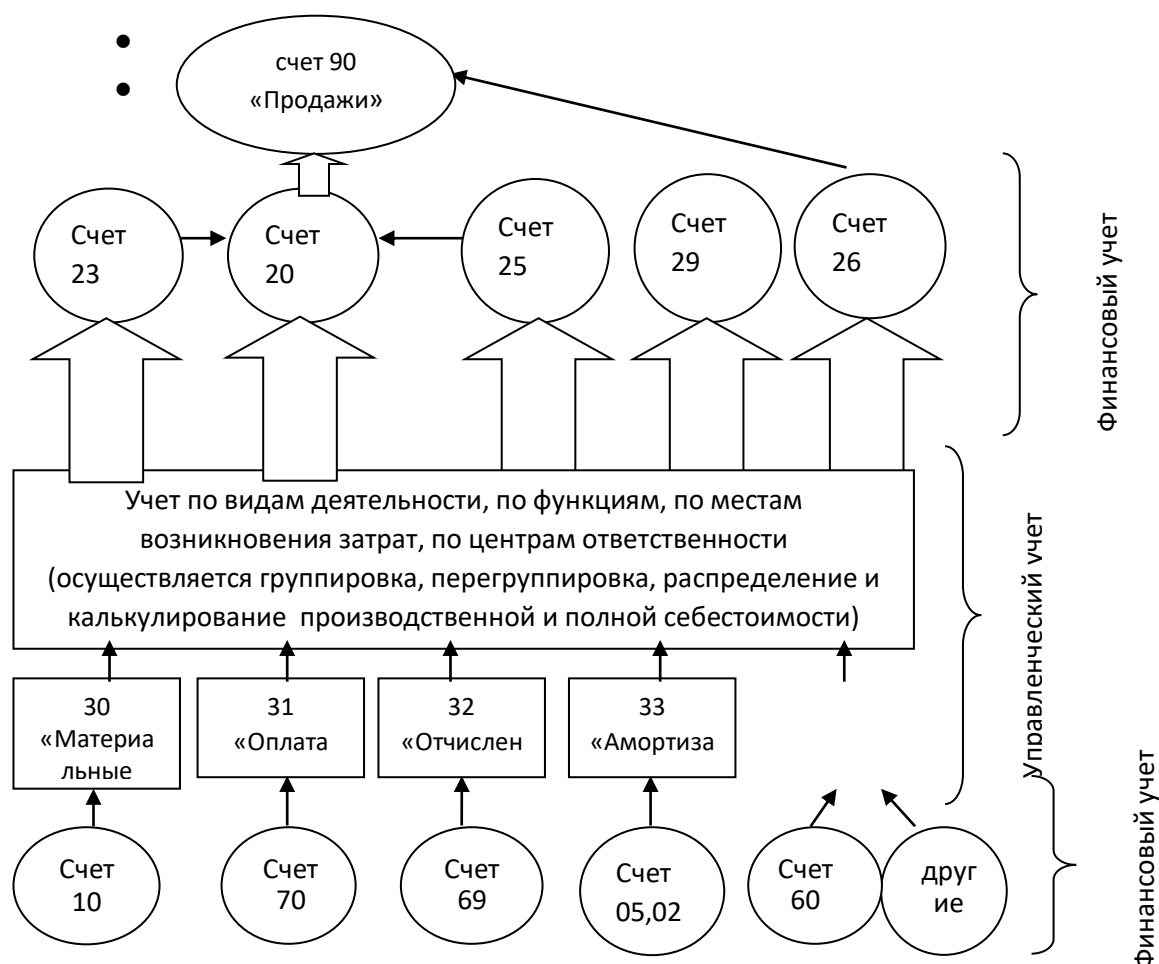


Рис. 3.3 Схема взаимосвязи счетов в условиях использования интегрированной системы учета[43]

Открытие большого количества субсчетов к уже существующим счетам – самое распространенное решение. Но работать с таким планом счетов не



слишком удобно, да и получить данные по другим объектам учета может быть проблематично.

В таблице 3.1 представлен один из вариантов многозначной кодировки затрат.

Таблица 3.1

## Кодировка счетов учета первичных затрат

1-2 символ кода	3-4 символ кода	5-6 символ кода	7-8 символ кода	9 символ кода	10 символ кода
Элемент затрат	Группа видов затрат	Подгруппа видов затрат	Дополнитель- ные признаки	Резервн- ый признак	Учитываемые (0) и не учитываемые (1) для целей налогообложения
31	07	01	00	0	1

Использование аналитических признаков – самое оптимальное решение. Они позволяют делать практически любые выборки данных и не подвержены тем проблемам и ограничениям, которые возникают при использовании субсчетов. Интеграции на базе аналитических признаков представлена на рисунке 3.4.

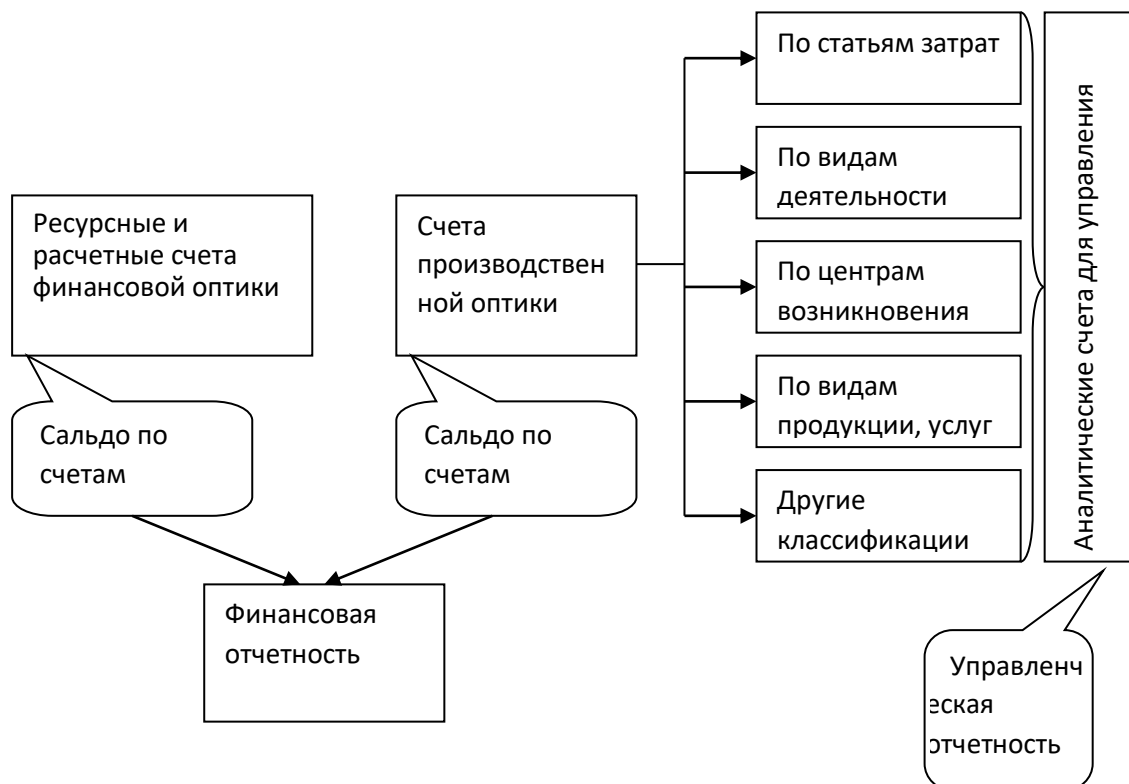


Рис. 3.4. Интеграция на основе использования аналитики [43].

Прежде чем приступать к разработке перечня дополнительных аналитик, необходимо согласовать с собственниками и руководством компании наиболее важные разрезы информации, необходимые для управленческой отчетности. Детализировать имеет смысл только данные по существенным для компании показателям (например, по затратам, которые составляют от 0,05% от всех расходов) либо по тем, которые представляют значимость в глазах менеджмента.

Например, аналитический признак «Зарботная плата» можно разделить на статьи «Оклад», «Отпуск», «Бонусы», «Оплата за переработки», «Социальные налоги», аналитику «Командировочные расходы» – на статьи «Проезд», «Проживание», «Суточные», «Трансферт», «Представительские расходы». Если же, к примеру, сотрудники компании редко бывают в командировках, а затраты на деловые поездки составляют 0,005 процента от общей суммы расходов, детализированная информация вряд ли будет полезна для принятия управленческих решений, а значит, трата дополнительного времени на ее отражение в учете будет необоснованной.

Для анализа расходов по центрам финансовой ответственности можно ввести дополнительную аналитику, разделив, например, центры затрат на «Отдел продаж», «Отдел логистики», «Финансовый отдел» и т. д. Дополнительные аналитики можно создать и для видов товаров: «Товар А», «Товар Б», и т. д. Так все расходы по каждому центру финансовой ответственности и по каждой статье затрат можно будет анализировать в разрезе видов продукции.

При использовании подхода, предполагающего применение дополнительных аналитик, вводя данные из первичного документа в информационную систему, сотрудник бухгалтерии должен отразить их в требуемой детализации. Например, отражая в учете сведения из документа «Авансовый отчет» по командировке сотрудника отдела продаж, связанной с продажей товара Б, потребуется указать центр затрат «Продажи», разбить на отдельные статьи каждую строчку авансового отчета: «Проезд»,

«Проживание», «Суточные» и т. д., а также выбрать аналитику по виду продукции – «Товар Б». Это упростит анализ результатов деятельности компании в разрезе статей расходов, видов продукции и центров финансовой отчетности.

Для счетов, предназначенных для учета затрат, в большинстве случаев, достаточно будет дополнительных аналитик. Субсчета полезно вводить для счетов учета выручки и себестоимости продаж – это позволит отражать данные по видам продукции и направлению продаж (экспорт, импорт). Удобно также применять субсчета к счетам учета основных средств и материалов по видам, НДС – по приобретенным ценностям, а также к счетам учета расчетов с поставщиками и покупателями, например, по видам поставщиков (поставщики сырья, оборудования, контрагенты, с которыми компания расплачивается в рублях, евро, долларах, для холдингов – внешние и внутренние контрагенты и др.) и товаров (работ, услуг).

Крупные торговые организации осуществляют несколько направлений бизнеса и руководству требуется информация о доходах и финансовом результате от каждого вида деятельности. Для этого в плане счетов создают субсчета к счету 90 «Продажи»:

- 90.1.1 «Продажа товаров А»;
- 90.1.2 «Сервисные услуги»;
- 90.1.3 «Перепродажа товаров».

Им соответствуют субсчета для учета себестоимости:

- 90.2.1 «Себестоимость товаров А»;
- 90.2.2 «Себестоимость сервисных услуг»;
- 90.1.3 «Себестоимость товаров на перепродажу».

Если компания экспортирует часть товаров, данные о продажах можно разделить по географическому признаку:

- 90.1.1 «Продажи в России»;
- 90.1.2 «Продажи в СНГ»;
- 90.1.3 «Продажи за рубеж».

При необходимости можно углубить детализацию по странам, но в этом случае лучше использовать дополнительную аналитику к субсчетам, а не увеличивать количество последних.

После определения всех необходимых аналитических разрезов приступать к формированию правил корреспонденции счетов и порядка разнесения информации о хозяйственных операциях по выделенным субсчетам и аналитическим признакам. Здесь многое будет зависеть от особенностей управленческого учета конкретного торгового предприятия.

3 этап - реализация принципа оперативности.

Одна из ключевых проблем при отражении расходов в бухгалтерском учете – отсутствие оригиналов первичных документов на момент закрытия периода. Возможное решение – использование оценочных обязательств (начисления без первичных документов). Такой подход регулирует ПБУ 8/2010 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы».

Оценочные обязательства отражают на счете учета резервов предстоящих расходов (счет 96 «Резервы предстоящих расходов» плана счетов бухгалтерского учета). При этом необходимо оформлять основание для признания такого обязательства, например, в виде бухгалтерской справки, которую могут составлять бухгалтеры организации на каждом участке учета.

Зачастую первичные документы приходят с опозданием. Чтобы отразить расходы в том месяце, к которому они относятся, можно рассчитать их ожидаемую величину. Допустимо предположить, что они будут сопоставимы с теми, что были в предыдущем месяце, и отразить их в текущем периоде в виде оценочного обязательства. В некоторых случаях уместно использовать среднюю величину расходов за текущий год.

Торговая организация может договориться с поставщиками, чтобы они своевременно представляли первичные документы, если это затруднительно – отсканированные копии документов по электронной почте. На их

основании можно отражать в учете оценочные обязательства либо сразу учитывать затраты, как если бы первичные документы были получены. Все зависит от сложившейся практики. К примеру, организация получает оригиналы документов от поставщиков в течение первой недели по окончании месяца, поэтому отражает затраты, не используя оценочные обязательства. Некоторые контрагенты могут представлять документы до закрытия месяца, так как сумма известна заранее, например, если речь о расходах на аренду и других фиксированных ежемесячных платежах.

Также существует возможность перехода на электронный документооборот, в этом случае обмен бумажными документами не происходит, а электронные оперативно поступают в информационную систему организации.

Таким образом, можно выделить два способа повышения оперативности получения учетных данных:

1. При отсутствии подтверждающих документов от поставщиков – отражать расходы на основании справки-расчета, которую готовит бухгалтер или другой специалист компании. Например, от арендодателя не поступили документы на оплату коммунальных услуг. В таком случае сотрудник бухгалтерии рассчитывает коммунальные расходы, ориентируясь на данные прошлого периода. На основании этого расчета расходы отражаются в учете. После получения документов от арендодателя сумма расходов корректируется.

2. С использованием возможностей информационной системы. Многие из современных учетных программ позволяют вводить проводки со статусом «введено, но не проведено». Если есть информация о характере и стоимости операции, а сама операция пока не может быть проведена (первичный документ оформлен неправильно), тогда сотрудник бухгалтерии вносит операцию, но не проводит ее до поступления необходимых документов. Таким образом, в бухгалтерской программе формируется целый пласт

информации об операциях, которые еще не проведены по счетам бухучета, но произошли в реальности.

4 этап - определение способов взаимосвязи управленческого учета с подсистемой бюджетирования.

Для возможности эффективного планирования, контроля исполнения бюджета и план-факт анализа важно, чтобы данные системы управленческого учета полностью соответствовали требованиям системы бюджетирования. Синхронизация этих подсистем подразумевает:

- тождественность аналитики данных учета хозяйственных операций и показателей бюджетов компании;
- детальный учет операций по наиболее значимым статьям доходов и расходов;
- распределение накладных расходов между подразделениями и направлениями бизнеса по единой с бюджетированием методике;
- оперативность и полноту отражения хозяйственных операций в отчетном периоде;
- синхронность изменения параметров систем учета и бюджетирования.

Требование тождественности аналитик планирования и учета удастся выполнить, если настроить справочники учетной программы так, чтобы первые (верхние) уровни полностью соответствовали структуре бюджетов организации. В результате легко будет получать из учета данные для анализа исполнения плановых показателей.

Например, в таблице 3.2 для целей планирования выделена аналитика двух уровней – по группам и по подгруппам покупателей. Необходимо, чтобы аналитические признаки первых двух уровней справочника «Контрагенты» в учетной программе были точно такими же. При этом для оперативного управления процессами в учете можно использовать более глубокие уровни аналитики, например, добавить детализацию по конкретным клиентам.

Таблица 3.2.

## Справочник «Покупатели» для целей бюджетирования

Тип контрагента	Группа контрагента	Подгруппа контрагентов
Покупатели	Сети	Федеральные сети
		Региональные сети
	Оптовые покупатели	Крупный опт
		Мелкий опт
	Розничные покупатели	Розничные магазины
		Розничные рынки
		Мелкая розница
	Покупатели услуг	Арендаторы
		Покупатели транспортных услуг
		Покупатели услуг по охране
		Прочие покупатели

Стоит также помнить: учетные данные могут быть подробнее, чем бюджетные, но не наоборот. Если для целей бюджетирования потребуется конкретизировать информацию по отдельным статьям движения денежных средств, затрат или доходов, то по аналогии нужно дополнить аналитики по этим же статьям в учетной программе компании (точно так же детализировать их).

5 этап - формирование требований к управленческой отчетности.

Управленческая отчетность для руководства и собственников бизнеса должна быть актуальной. Добиться этого можно только путем сокращения сроков закрытия отчетного периода до двух–трех рабочих дней. Это означает, что бухгалтерии придется пересмотреть порядок подведения итогов за месяц, а остальные службы должны своевременно представлять необходимые документы и информацию. Желательно составить график подготовки данных с указанием ответственных лиц.

Управленческая отчетность включает несколько элементов.

1. «Бухгалтерская отчетность».

Цель управленческого учета блока «Бухгалтерская отчетность» - управление финансовым состоянием общества в различных экономических ситуациях.

Направления контроля:

- контроль за общими показателями финансовых отчетов;
- расчет основных оценочных показателей финансово-хозяйственной деятельности;
- анализ финансового состояния как отдельных структурных подразделений (филиалов) и организации в целом;
- определение оптимальных показателей в различных экономических ситуациях (для получения кредита, субсидий, в случае временного избытка финансовых ресурсов и т.п.);
- прогноз влияния экономических событий на финансовое состояние и показатели отчетности.

Подконтрольные показатели:

- структура внеоборотных и оборотных активов, капитала, краткосрочных и долгосрочных обязательств,
- ликвидность,
- платежеспособность,
- рентабельность,
- финансовая зависимость,
- деловая активность,
- обеспеченность денежными средствами и т.п.

2. «Управление товарными запасами».

Цель-поддержание оптимального уровня товарных запасов (любое отклонение в запасах может привести к дополнительным затратам).

Подконтрольные показатели:

- заявки на поставку товаров,



- обеспеченность заявок договорами на поставку,
- цена товаров,
- уровень закупок,
- запасы в пути,
- ликвидность запасов,
- уровень складских запасов,
- плановый уровень запасов,
- фактический уровень запасов,
- отклонения,
- эффективность использования.

### 3. «Управление продажами»

Цель – управление сбытовыми операциями в разрезе «доходы-расходы- результаты».

Направления контроля:

- анализ планируемых заказов, возможности их выполнения и обеспечения материальными и трудовыми ресурсами,
- планируемые и фактически выполненные заказы (состояние, степень выполнения по стадиям),
- стоимость выполненных заказов (доходы- расходы- прибыль),

Подконтрольные показатели:

- количество поступивших и выполненных заказов,
- стоимость плановая и фактическая заказов,
- оплата по заказам.

6 этап контроль бюджета.

Одна из самых сложных задач в организации управленческого контроля – обеспечить своевременность и полноту отражения данных. Если в торговой организации учет ведут на основании первичных документов, то оперативно контролировать исполнение бюджетов и анализировать причины отклонений плановых показателей от фактических не всегда возможно. Поэтому 4 этап постановки управленческого учета является основой

реализации 6 этапа. Данный этап предполагает обеспечение возможности проведения качественного план-факт анализа отклонений бюджета на основе данных учета хозяйственных операций.

### **3.2. Методические рекомендации по формированию управленческой отчетности торговой организации**

Основным источником информации, используемой при принятии управленческих решений, является управленческая отчетность, данные, представленные в которой, формируют информационную систему результатов деятельности хозяйствующего субъекта. Они служат основой и источником для проведения анализа, в рамках которого осуществляется подбор и обработка данных, используемых в дальнейшем для планирования и подготовки эффективных управленческих решений.

Пользователи управленческой отчетности организации используют соответствующие методы и методики анализа различных показателей устойчивости, платежеспособности, деловой активности и рентабельности деятельности для принятия решений оптимизации хозяйственных процессов.

Управленческая отчетность состоит из комплекса разнопрофильных отчетов образующих единое целое взаимосвязанных показателей, включающих плановые и фактические данные, отклонения и факторы, на них повлиявшие, рассчитанные коэффициенты, прогнозные расчеты и т.п., все отчеты должны удовлетворять требованиям достоверности, полноты и позволять сделать грамотные выводы.

При формировании управленческих отчетов торговой организации целесообразно исходить из операционного цикла торговой организации, описанного в разделе 2.2 данной работы и схематично представленного на рисунке 2.1.

Первый этап – это закупка товаров.

Современные рыночные условия, для которых свойственна острая конкурентная борьба, предполагают переход от массового производства к производству и сбыту под заказ. И если ранее достаточно распространенным было приобретение товаров оптовыми покупателями большими партиями, затем их складирование и реализация на местах, то сегодня ситуация меняется и все чаще предприятия оптовой торговли становятся узко специализированными и производят закупки исключительно под заказ покупателей. Исследуемая организация ООО «ТехМашСнаб» относится именно к такому типу оптовых торговых организаций. И, так как закупка товаров должна вестись в соответствии с поступившими заявками от покупателей, которые являются основой для формирования заказов поставщику, а сгруппированные по поставщикам заказы должны быть своевременно представлены поставщикам, то необходимо вести контроль за размещением, поступлением и оприходованием товаров на склад. Для реализации поставленной задачи нужно составлять управленческий отчет, форма которого представлена в таблице 3.3

Таблица 3.3

## Управленческий отчет по заказу поставщику ООО «ТехМашСнаб»

Номенклатура заказа / характеристика	Заказ			Размещение	
	Запланировано	Получено / отменено	Осталось получить	Поступает в резерв по заказам	Поступает на склад
Пила дисковая 400x50 z40 с ТС, шт	2,000	0,000	2,000	2,000	0,000

Данный отчет позволяет вести контроль закупки товаров у поставщика.

Финансовое информационное обеспечение является базой для оценки сложившегося финансового положения и последующего планирования управленческих решений в организации.

Всесторонний анализ данных, представленных в управленческой финансовой отчетности, направлен на выявление кризисных ситуаций и установление их причин в организации. Последующим действием работников управленческого аппарата хозяйствующего субъекта является

планирование структурированных мероприятий с целью устранения негативного сложившегося финансового положения и повышение уровня устойчивости организации в целом.

Разработка такого планирования предполагает рассмотрение путей взаимодействия хозяйствующего субъекта со своими дебиторами и кредиторами, органами управления и третьих лиц и выявление возможных причин, отрицательно влияющие на процесс управления организацией.

Для разработки конкретных мер на разных этапах улучшения финансового положения в организации в первую очередь необходимо широко использовать внутренние резервы финансовой стабилизации. Это связано с тем, что успешное их применение позволяет не только снять финансовую угрозу банкротства, но и в значительной мере избавить организацию от зависимости использования заемного капитала, ускорить ее восстановление с меньшими издержками.

Поэтому для эффективного управления финансами необходимо собирать информацию о фактических платежах в пользу поставщиков, для этих целей разработана форма управленческого отчета, представленная в таблице 3.4.

Таблица 3.4.

Управленческий отчет по расчетам с поставщиками товаров в разрезе заказов ООО «ТехМашСнаб»

Заказы	Запланировано	Оплачено	Кредиторская задолженность
Текущий заказ	6 400,00	0,00	6 400,00
Другие заказы по договору	20 040,00	26 440,00	-6 400,00
Заказ поставщику 00000000223 от 11.05.2018 11:05:58	6 440,00	0,00	6 440,00
Заказ поставщику 00000000466 от 10.08.2018 16:45:55	13 600,00	0,00	13 600,00
Всего	26 440,00	26 440,00	0,00

Данный отчет является основой для составления финансовых планов на предстоящий период и позволяет вести внутренний контроль платежной дисциплины.

Поддержание оптимального размера товаров на складе – это основа для сокращения потерь, связанных с хранением товаров и с экономией денежных средств. Оптимальный размер товаров определяется исходя из заказов покупателей, форма отчета позволяющего осуществлять контроль за состоянием запасов представлена в таблице 3.5

Таблица 3.5.

Управленческий отчет об обеспеченности заказов товарами на складе  
ООО «ТехМашСнаб»

Номенклатура	Остаток	Зарезервировано	К	К передаче	Заказано у	Свободный
	В ед. хранения	В ед. хранения	получению	В ед. хранения	поставщиков	остаток
	В ед. хранения	В ед. хранения	В ед. хранения	В ед. хранения	В ед. хранения	В ед. хранения
Материалы	19,000				1,000	19,000
Скотч	19,000				1,000	19,000
Новый	31,000	18,000				13,000
Дрель электрическая ДИОЛД МЭС-5-01	8,000	8,000				
Дрель электрическая ударная FIT 1050 80088	10,000	10,000				
Сверло к/х ф12,5	13,000					13,000
Итого	50,000	18,000			1,000	32,000

Важный элемент первого этапа операционного цикла торговой организации – это контроль своевременности оприходования и фактического наличия товаров на складе, для этого рекомендуется использовать отчет, форма которого представлена в таблице 3.6.

Таблица 3.6

## Управленческий отчет по остаткам товаров на складе ООО «ТехМашСнаб»

Статус партии	Стоимость	НДС	Количество (в базовых единицах)
Купленный	114 076,73	17 401,54	961,000
РЕНТГЕНСЕРВИС ООО	2 079,00	317,14	3,000
Шаблон сварщика УШС-3 "Элитест", шт	2 079,00	317,14	3,000
СПИКА-ПНЕВМАТИК ООО	15 222,00	2 322,00	1,000
Молоток отбойный ТЭМЗ МО-3Б, шт	15 222,00	2 322,00	1,000
ТД "БелИНкоМ" ООО	96 775,73	14 762,40	957,000
Резец отрезной 25x16x140 Т5К10, шт	16 797,30	2 562,30	219,000
Резец отрезной 25x16x120/140 Т15К6, шт	2 761,20	421,20	36,000
Резец отрезной 25x16x140 ВК8, шт	5 138,90	783,90	67,000
Резец подрез.отогн.левый 25*16*140 Т15К6, шт	944,00	144,00	10,000
Резец подрез.отогн.прав.25*16*120/140 Т5К10, шт	343,28	52,36	4,000
Резец подрез.отогн.прав.25*16*140 ВК8,	852,31	130,01	10,000
Резец подрез.отогн.прав.25*16*150 /25*16*140 Т5К10, шт	686,57	104,73	8,000

Следующий этап операционного цикла-это продажа товаров. Данный цикл включает две важнейшие составляющие: планирование продаж и, собственно, продажи.

Планирование продаж является прерогативой коммерческо-маркетинговой службы. Но, учитывая важность этого процесса, в регламенте коммерческой деятельности следует предусмотреть участие в подготовке плана продаж не только коммерческих, но и финансовых, планово-экономических. Это поможет объективно подойти к оценке потенциала рынка, на котором работает компания, с учетом информации о себестоимости продаж и возможностей выпуска продукции. А также позволит исключить умышленные занижения прогнозных объемов реализации.

Чтобы избежать рисков такого рода, при подготовке плана продаж должны быть учтены:

- данные по реализации за предыдущий период текущим клиентам и планы коммерческой службы по привлечению новых заказчиков;
- состояние рынка и имеющиеся колебания спроса на продукцию (при наличии сезонной специфики);
- производственные мощности компании и расходы на продвижение продукции.

Кроме того, в регламенте следует предусмотреть такую контрольную процедуру, как регулярный план-факт анализ исполнения плана продаж.

Несоблюдение компанией сроков исполнения заказов – одна из основных причин ухода клиентов к конкурентам. Поэтому важно наладить регулярный мониторинг реализации заказов и проводить выборочную проверку уже исполненных. Так можно выявить недоработки, допускаемые службой продаж, и предотвратить недополученные заказы в будущем.

Функции по ведению клиента и контролю исполнения заказа следует разграничить между сотрудниками. К примеру, проверку допустимо поручить представителю подразделения, не участвующего в процессе исполнения заказа.

Что касается финансовой службы, она вполне может каждый раз по окончании отчетного периода ранжировать выполненные заказы по прибыли и на основании этого рекомендовать коммерческой службе расширить продажи конкретного товара определенным клиентам или свернуть убыточные позиции.

Реализацию заказов, как и всей сбытовой деятельности в целом, сделать более эффективной позволят также и ключевые показатели эффективности (KPI) менеджеров по продажам. При этом следует помнить, что эти показатели не должны быть привязаны только к объему реализации. В противном случае возможны продажи ради продаж, без учета получаемого

финансового результата, или даже фиктивные отгрузки с последующим возвратом товара.

Кроме этого, для повышения рентабельности продаж и своевременности исполнения заказов необходим и контроль эффективности контрольных процедур. Служба внутреннего аудита должна проводить регулярное тестирование имеющихся контролей в соответствии с утвержденным планом проверок. По результатам аудита контроли могут быть пересмотрены.

Для целей оперативного управления продажами и с целью контроля за своевременностью выполнения заказа, рекомендуется составлять отчет по каждому заказу покупателя, форма которого представлена в таблице 3.7

Таблица 3.7.

Оперативный отчет контроля исполнения заказа покупателя  
ООО«ТехМашСнаб».

Номенклатура заказа / характеристика	Заказ			Комплектация			
	Запланировано	Отгружено / отменено	Осталось отгрузить	Резерв	Заказано	Свободный остаток	Осталось обеспечить
1	2	3	4	5	6	7	8
Шаблон сварщика УШС-3 "Элитест", шт	3,000	0,000	3,000	3,000	0,000	0,000	0,000
Нутромер индикаторный НИ 250-450мм 0,01 с поверкой, шт	2,000	0,000	2,000	0,000	2,000	0,000	0,000
Штангенциркуль ШЦ-3 (0,05) 400мм, шт	1,000	0,000	1,000	0,000	1,000	0,000	0,000
Линейка метал. 1000мм, шт	2,000	0,000	2,000	0,000	0,000	0,000	2,000
Линейка метал. 500мм без поверки, шт	2,000	0,000	2,000	0,000	0,000	0,000	2,000



Цель отчета о продажах – собрать воедино информацию о результатах работы отдела продаж, о текущих отгрузках и исполнении прогнозов выручки, оценить эффективность каналов сбыта, продаж, ассортиментную политику и многое другое.

В зависимости от поставленных задач отчет о продажах стоит составлять:

- по номенклатуре товаров;
- по группам покупателей;
- по каналам сбыта, филиалам или менеджерам;
- по план-факт исполнению бюджета продаж.

Для каждой формы нужно определить детализацию и аналитику, установить регулярность составления, утвердить ответственных за сбор и обработку данных и т. д.

В таблице 3.8. представлена одна из форм управленческого отчета по продажам.

Представленный отчет составляется в разрезе:

- контрагентов,
- договоров,
- заказов,
- номенклатуры.

Отчет о продажах по группам покупателей стоит составлять так, чтобы он как можно полнее отражал информацию о каждом клиенте компании. Для этого нужно определиться с тем:

- как представить покупателей;
- какие сведения о них включить в отчет;
- какие потребуются дополнительные данные и т. д.

Форма такого отчета поможет проанализировать рентабельность клиентов, эффективность ценовой политики, дисконтных программ и т. д. А наблюдение динамики продаж позволит оценить результативность проектов по стимулированию спроса.

Таблица 3.8

## Управленческий отчет по продажам ООО«ТехМашСнаб»

	Оплата			Отгрузка (в ед. хранения)				
	Запланировано	Осталось оплатить	Предоплата	Запланировано	Осталось отгрузить	Со склада	Размещено в заказах	Осталось обеспечить
Уральская Сталь АО					395,000	352,00	42,000	1,000
Основной договор					48,000	6,000	42,000	
Заказ покупателя 0000000085 7 от 29.11.2018 11:41:28		21 926,76			6,000	6,000		
Инструмент для снятия изоляции КС-28у КВТ					2,000	2,000		
Ножницы секторные НС-70					2,000	2,000		
Пресс-клещи ПКВк-16у					2,000	2,000		
Заказ покупателя 0000000085 8 от 29.11.2018 11:47:02		168 999,60			42,000		42,000	
Клеймо буквенное 6мм тс					42,000		42,000	
Приложение №11 от 20.11.2018					2,000	1,000		1,000
И т.п.								
Итого					395,000	352,000	42,000	1,000

Продумывая, как детально перечислить покупателей организации в отчете о продажах, нужно отталкиваться от их количества, местоположения, объемов закупок и других особенностей. Вариантов может быть масса в зависимости от характера деятельности самой компании, специфики ее

продаж и т. д. Если клиентов немного, то в отчете можно указать их всех. В остальных случаях лучше группировать их по определенным признакам, например:

- по территориальному: отечественный рынок и экспорт, центральная часть России и другие регионы и т. д.;
- по статусу клиента: крупный опт, мелкий опт, розница и т. д.;
- по объему закупок;
- по величине компании-клиента – например, клиент представляет группу компаний или небольшое предприятие;
- по стабильности заказов.

Формат составляемых отчетов может быть различным, он может иметь табличную форму, как представлено в предыдущих отчетах, а может иметь графическое представление, как представлено на рисунке 3.5

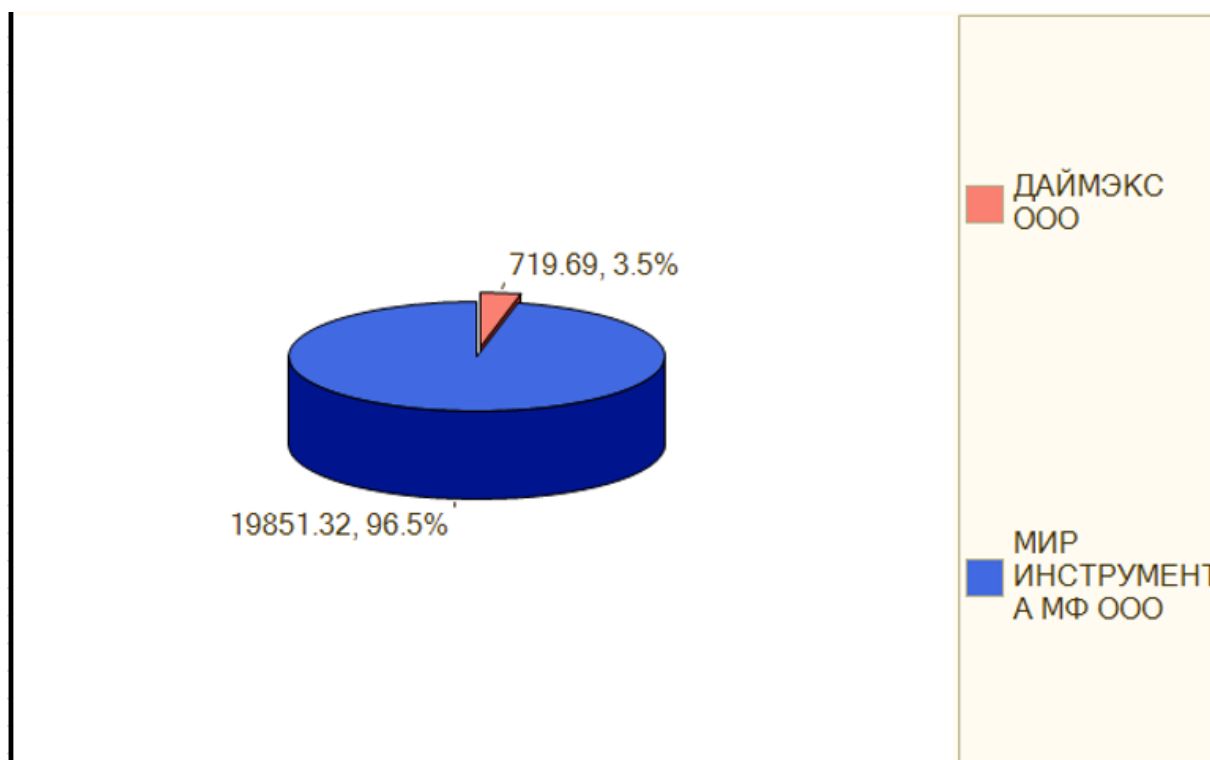


Рис. 3.5. Анализ отгрузок ООО «ТехМашСнаб» покупателям г.Белгорода 1-5 марта 2018г.

Можно ввести в отчет сразу несколько параметров, например, разделить клиентов по территориальному признаку, а затем по статусу.

Однако использование более двух условий группировки только усложнит отчет, но не добавит в него информативности. Для точности и упрощения анализа лучше группировать клиентов по тому же принципу, что и в ценовой политике.

Продажа на условиях коммерческого кредита – составная часть стратегии по расширению доли рынка. Между тем бесконтрольное предоставление отсрочек приведет к росту просроченной дебиторской задолженности и снижению качества финансовых показателей. Поэтому следует установить конкретные правила отгрузки в долг. Обычно они регламентируются кредитной политикой.

Оптимально разделить клиентов на группы и присвоить им кредитный рейтинг в зависимости от уровня их платежеспособности. Основой для рейтинга может служить балльная система, учитывающая следующие факторы:

- историю взаимоотношений компании с клиентом;
- регулярность и объемы закупок продукции компании;
- наличие признаков риска (адрес массовой регистрации, номинальный директор, незавершенные судебные споры и т. д.);
- показатели бухгалтерской отчетности клиента и рассчитанные на ее основе финансовые показатели (размер чистых активов, коэффициент текущей ликвидности, оборачиваемость кредиторской задолженности).

Балльная система оценки позволит разделить клиентов по группам, для которых будут установлены свои правила отгрузки. Например:

- группа «А» (высокая кредитоспособность) – наиболее благоприятные условия по предоставлению отсрочки;
- группа «Б» (средняя кредитоспособность) – минимальная отсрочка;
- группа «В» (сфера риска) – отгрузка только на условиях 100-процентной предоплаты.

В регламенте коммерческой деятельности или ином документе должен быть зафиксирован порядок управления дебиторской задолженностью. Если отгрузки в долг не единичны, не будет лишним создать специальное подразделение, отвечающее за текущий мониторинг уровня дебиторки и координацию мероприятий по ее взысканию в соответствии с утвержденным алгоритмом действий, к примеру, подготовка письма-напоминания, письма-претензии, включая процедуры взыскания пеней.

В таблице 3. 9. представлена форма управленческого отчета для контроля оплаты по отдельному контрагенту в разрезе заказов, которая поможет отследить своевременность платежей и погашения дебиторской задолженности.

Таблица 3.9.

Управленческий отчет контроля оплаты по отдельному контрагенту в разрезе заказов ООО «ТехМашСнаб»

Заказы	Запланировано		Оплачено	Оплатить	
	Всего	Предоплата 0,00%		Всего	Предоплата
Текущий заказ	33 903,76	0,00	0,00	33903,76	0,00
Другие заказы по договору	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Всего	33 903,76	0,00	0,00	33903,76	0,00

Устранение неплатежеспособности организации возможно путем сокращения величины внешних и внутренних финансовых обязательств организации в краткосрочном периоде, принятием на себя меньших по объему новых обязательств.

На данном этапе необходимо изменение размеров текущих потребностей в товарных, трудовых и финансовых ресурсах, и продаже незадействованных в производственном процессе объектов основных средств и имеющейся части запасов.

Следует так же пользоваться различными предложениями в части пролонгации или реструктуризации финансовых кредитов, увеличение

сроков поставки покупателям и заказчикам, устанавливать более гибкую систему погашения займа дебиторам, сдачи в аренду излишков производственной и административной площади, увеличение в договорах на поставку товара процентной доли предоплаты.

В сложившихся условиях финансового кризиса в организации необходимо поэтапное решение следующих задач: устранение неплатежеспособности, восстановление финансовой устойчивости, обеспечение финансового равновесия. Многие организации в целях улучшения финансового положения прибегают к взаимозачетам. В таких случаях целесообразно составлять управленческий отчет по взаимозачетам, который будет аккумулировать информацию по контрагентам, договорам, валюте расчетов, его форма представлена в таблице 3.10

Таблица 3.10.

Управленческий отчет по взаимозачетам, проведенным за 1 квартал 2018г. ООО «ТехМашСнаб»

Организация	Сумма взаиморасчетов				Сумма (руб.)			
	нач. остаток	приход	расход	кон.ост аток	нач. остаток	приход	расход	кон.остато к
ООО "ТехМашСнаб"	-590,00	14096,2	13 306,20	200,00	-590,00	14 096,20	13 306,20	200,00
ДАЙМЭКС ООО	-590,00	5 357,20	4 767,20		-590,00	5 357,20	4 767,20	
Основной договор, руб.	-590,00	5 357,20	4 767,20		-590,00	5 357,20	4 767,20	
Контур ООО		6 539,00	6 539,00			6 539,00	6 539,00	
Основной договор, руб.		6 539,00	6 539,00			6 539,00	6 539,00	
Прохлада ООО		2 200,00	2 000,00	200,00		2 200,00	2 000,00	200,00
Основной договор, руб.		2 200,00	2 000,00	200,00		2 200,00	2 000,00	200,00
И т.д.								
Итого	-590,00	14096,2	13 306,20	200,00	-590,00	14 096,20	13 306,20	200,00

Таким образом, в рамках проведенного исследования были разработаны формы управленческих отчетов для торговых организаций, исходя из операционного цикла и особенностей перехода на работу под заказ клиента (таблица 3.11). Данные отчеты позволяют получать оперативную информацию по состоянию каждого заказа на любой момент времени, также контролировать своевременность их исполнения и проведения платежей. Все это дает возможность сократить объем запасов, улучшить ликвидность товаров, увеличить коэффициент платежеспособности и ускорить оборачиваемость оборотных активов.

Таблица 3.11

Формы, разработанных управленческих отчетов в соответствии с операционным циклом торговой организации

Этап операционного цикла	Наименование управленческого отчета
Закупка товаров	Управленческий отчет по заказу поставщику
	Управленческий отчет по расчетам с поставщиками товаров в разрезе заказов
	Управленческий отчет об обеспеченности заказов поставщиков товарами на складе
	Управленческий отчет по остаткам товаров на складе
Продажа товаров	Оперативный отчет контроля исполнения заказа покупателя
	Управленческий отчет по продажам
Поступление оплаты	Управленческий отчет контроля оплаты по отдельному контрагенту в разрезе заказов
	Управленческий отчет по взаимозачетам

Таким образом, все предложения, разработанные в данной выпускной квалификационной работе, позволяют улучшить информационное обеспечение принятия грамотных оперативных управленческих решений и повысить эффективность работы торговой организации.

## Заключение

Проведенные исследования показали, что с каждым годом количество хозяйствующих субъектов, внедряющих в свою практику управленческий учет, увеличивается. Его роль и значение изменяется. Если ранее только организации производственной сферы активно использовали управленческий учет, то сегодня хозяйствующие субъекты практически всех сфер бизнеса используют в своей практике методы и подходы управленческого учета.

Сам термин «управленческий учет» содержит два слова, поэтому некоторые авторы выделяют приоритетным «учет», а некоторые – «управление». Необходимо также понимать, что управленческий учет имеет свое содержание, форму и занимает достаточно важное место в информационной системе хозяйствующего субъекта.

Изучение литературных источников показало неоднозначность подхода экономистов к трактовке управленческого учета. Отдельные авторы считают, что управленческий учет – это составная часть бухгалтерского учета, другая группа авторов считает, что это отдельная учетная подсистема, а современная трактовка предполагает стратегическое партнерство бизнеса, включающее участие управленческого учета в корпоративном управлении коммерческих организаций, во внутреннем контроле и управлении рисками, в анализе финансовой отчетности.

Из описанного следует, что роль и значение управленческого учета в информационной системе на протяжении многих лет изменилась, модели формирования и использования информации трансформировались и постепенно управленческий учет становится важнейшим компонентом системы управления..

Преимуществом управленческого учета является, с одной стороны, возможность согласования интересов различных групп пользователей, с другой стороны, предоставление конфиденциальной информации, исходя из компетенций руководителей и бизнес-процессов, характерных для



хозяйствующих субъектов. При этом важнейшая задача состоит в определении явных и скрытых резервов улучшения запланированных результатов.

Управленческий учет эволюционирует одновременно с информационными системами, в развитии которых можно выделить 3 основных этапа: 1 - системы обработки данных, 2 - системы управления и принятия решений, 3 - стратегические информационные системы.

Управленческий учет включает в себя множество процедур, которые могут видоизменяться в зависимости от поставленной цели деятельности управленческого аппарата конкретного хозяйствующего субъекта.

Для достижения эффективных результатов на современном этапе крайне важно внедрять в практическую деятельность систему управленческого учета, которая позволит принимать правильные управленческие решения и обеспечит финансовую устойчивость хозяйствующего субъекта.

Объектом исследования данной выпускной квалификационной работы являются оптовые торговые организации Белгородской области, поэтому необходимо выявить роль, значение и перспективы развития данной отрасли.

Изучение статистических данных показало, что на сельское хозяйство приходилась наибольшая созданная в Белгородской области добавленная стоимость в период до 2016г. С 2016г. лидирующее место занимают обрабатывающие производства. Оптовая и розничная торговля достаточно значимые виды деятельности для Белгородской области. Удельный вес валовой добавленной стоимости торговли в валовом региональном продукте составляет более 15%. Но следует отметить, что он с каждым годом немного сокращается.

По статистическим данным, в 2014 году оборот оптовой торговли составил 190502,2 млн. рублей, в 2015 году он увеличился и составил 230656 млн. руб., а в 2016г. оборот сократился на 32652 млн. руб. и составил 198004,3 млн. руб. Среднегодовая численность работников организации

торговли, включая торговлю через агентов, торговлю автотранспортными средствами и мотоциклами в 2015г. возросла по сравнению с 2014г. на 6858 человек, в 2016г. рост, занятых в торговле в Белгородской области увеличился еще на 4336 человек и составила 53762 человек. С 2005г. по 2016г. отмечается постепенный рост инвестиций в торговлю, которые в 2015г. составили 1905,2 млн. руб., а 2016 год ознаменовался существенным (на 81,7%) увеличением этого показателя до 3462,8 млн. руб. Данный факт объясняется расширением сети крупных торговых организаций в Белгородской области.

Рассмотренные показатели деятельности организаций торговли в Белгородской области помогают увидеть систему взаимосвязей в экономике, динамику развития экономики города и жизненного уровня людей по сравнению с предыдущими годами.

Приведенные данные показали неуклонный рост количества торговых организаций в Белгородской области, что свидетельствует об обострении конкурентной борьбы за покупателя и необходимости использования современных подходов к планированию и управлению продажами. А это возможно только при наличии хорошо сформированной учетно-аналитической базы.

Торговля относится к сфере услуг, предприятия сферы услуг, такие как рекламные агентства и юридические организации, оказывают услуги за вознаграждения в форме гонораров или комиссионных. Торговые организации зарабатывают прибыль, покупая и продавая товары. Предприятия оптовой или розничной торговли используют те же основные методы учета, что и предприятия сферы услуг, но приобретение и реализация товаров придают дополнительную сложность процессу их деятельности. Эффективность подсистемы управленческого учета во многом зависит от правильно поставленной цели и задач, но важное значение имеет и обязательное отражение отраслевых особенностей.

На организацию и ведение управленческого учета оказывают влияние, в первую очередь, формы и виды торговых организации, которые можно классифицировать по различным признакам: по формам собственности, по целям деятельности, по характеру прав учредителей (участников) на имущество торговой организации, по организационно-правовым формам коммерческих торговых организаций, по задачам и функциям.

Торговые предприятия отличаются от предприятий сферы услуг тем, что они располагают товарами, имеющимися в наличии для продажи покупателям, или запасами и принимают участие в серии операций. Операционный цикл торговых организаций включает: приобретение товарных запасов, хранение, продажа товаров за наличные средства, продажа товаров в кредит, получение оплаты. В соответствии с выделенным циклом торговая организация должна на каждом этапе соответственно осуществлять управление, а подсистема управленческого учета должна обеспечивать руководителей необходимой информацией.

Из всего вышеописанного следует, что торговые организации имеют ряд специфических особенностей, которые оказывают влияние на организацию и ведение управленческого учета, а так как пользователи аналитической информации решают различные задачи, которые очень быстро меняются в условиях конкурентной борьбы, то необходимо постоянно совершенствовать подходы к сбору и обработке учетной информации.

Организация управленческого учета является внутренним делом самой организации. Ведение управленческого учета, в отличие от ведения финансового, не является обязательным для организации. Система управленческого учета служит лишь интересам эффективного управления, поэтому решение о целесообразности ее внедрения в той или иной форме следует принимать исходя из оценки соотношения затрат и выгод от ее функционирования. Поэтому в рамках данной выпускной квалификационной

работы были разработаны этапы постановки управленческого учета в торговой организации.

Первый этап – подготовительный, включает анкетирование, обсуждение результатов анкетирования, анализ существующую систему учета, подведение итогов. Определение требований к системе управленческого учета, сформулированные представителями различных служб компании систематизируются и они являются основой для согласования задач, функции и решений. Согласованность может быть достигнута путем обсуждения на нескольких уровнях: среднем и высшем.

Второй этап предполагает разработку рабочего плана счетов управленческого учета, что может осуществляться путем корректировки существующего плана счетов, определения корреспонденции счетов после корректировки плана, обеспечения оперативного поступления данных. Третий этап реализация принципа оперативности. Одна из ключевых проблем при отражении расходов в бухгалтерском учете – отсутствие оригиналов первичных документов на момент закрытия периода, поэтому в работе рассмотрены несколько вариантов оперативного внесения данных в учетную систему.

Четвертый этап нацелен на определение способов взаимосвязи управленческого учета с подсистемой бюджетирования. Синхронизация этих подсистем подразумевает: тождественность аналитики данных учета хозяйственных операций и показателей бюджетов компании; детальный учет операций по наиболее значимым статьям доходов и расходов; распределение накладных расходов между подразделениями и направлениями бизнеса по единой с бюджетированием методике; оперативность и полноту отражения хозяйственных операций в отчетном периоде; синхронность изменения параметров систем учета и бюджетирования.

Пятый этап формирование требований к управленческой отчетности. Управленческая отчетность включает несколько элементов: «Бухгалтерская

отчетность», «Управление товарными запасами», «Управление продажами», для которых в работе определены цель, направление осуществления контроля и подконтрольные показатели. Шестой этап - контроль бюджета.

Основным источником информации, используемой при принятии управленческих решений, является управленческая отчетность, данные, представленные в которой, формируют информационную систему результатов деятельности хозяйствующего субъекта. Они служат основой и источником для проведения анализа, в рамках которого осуществляется подбор и обработка данных, используемых в дальнейшем для планирования и подготовки эффективных управленческих решений.

Управленческая отчетность состоит из комплекса разнопрофильных отчетов образующих единое целое взаимосвязанных показателей, включающих плановые и фактические данные, отклонения и факторы, на них повлиявшие, рассчитанные коэффициенты, прогнозные расчеты и т.п., все отчеты должны удовлетворять требованиям достоверности, полноты и позволять сделать грамотные выводы.

В рамках проведенного исследования были разработаны формы управленческих отчетов для торговых организаций, исходя из операционного цикла и особенностей перехода на работу под заказ клиента. Данные отчеты позволяют получать оперативную информацию по состоянию каждого заказа на любой момент времени, также контролировать своевременность их исполнения и проведения платежей. Все это дает возможность сократить объем запасов, улучшить ликвидность товаров, увеличить коэффициент платежеспособности и ускорить оборачиваемость оборотных активов.

Таким образом, все предложения, разработанные в данной выпускной квалификационной работе, позволяют улучшить информационное обеспечение принятия грамотных оперативных управленческих решений и повысить эффективность работы торговой организации.

### Список использованной литературы

1. Гражданский Кодекс Российской Федерации (часть первая, вторая) [Электронный ресурс]: от 26.01.96 г. № 14-ФЗ. (в ред. ФЗ РФ от 14.12.2013 года). Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс».
2. Налоговый Кодекс Российской Федерации (часть вторая) [Электронный ресурс]: от 05.08.2000 г. № 117-ФЗ. (в ред. ФЗ РФ от 02.01.2014 года). Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс».
3. Федеральный закон «О бухгалтерском учете» [Электронный ресурс]: Федеральный закон РФ от 06.12.2011 №402-ФЗ (ред.от 28.12.2013). Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс».
4. Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99 [Электронный ресурс]: утверждено приказом Минфина России от Приказ Минфина РФ от 6 мая 1999 г. N 32н. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
5. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ10/99 [Электронный ресурс]: утверждено приказом Минфина России от 06.05.1999 № 33н. (ред. от 27.04.2012 № 55н). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
6. Положение по ведению бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации [Электронный ресурс]: утв. приказом Минфина России от 30.12.1999 № 107н. (ред. 24.12.2010 № 186н). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
7. Концепция развития бухгалтерского учета и отчетности в российской Федерации на среднесрочную перспективу. [Электронный ресурс]: Приказ Министерства финансов РФ от 01.07.2004г №180 - Режим доступа:[http://www.minfin.ru/common/img/uploaded/library/2006/08/konc\\_sr.pdf](http://www.minfin.ru/common/img/uploaded/library/2006/08/konc_sr.pdf)

8. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, [Электронный ресурс]: утв. приказом Минфина РФ от 31 октября 2000г №94н. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
9. Типовые рекомендации по организации бухгалтерского учета для субъектов малого предпринимательства [Электронный ресурс]: утв. Приказом Минфина России от 21.12.1998 № 64н). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
10. Аверчев, И.В. Управленческий учет и отчетность[Текст]/ И.В. Аверчев. // Постановка и внедрение. М.: Вершина, – 2016.-215с.
11. Андреева, К.В.Управленческий учет в деятельности организации[Текст]/Андреева К.В.//В сборнике: Актуальные проблемы экономики и управления в XXI веке Сборник научных статей IV международной научно-практической конференции. 2018. С. 118-122.
12. АндерхиллПако. Место действия-торговый центр: явные и скрытые приемы привлечения покупателей[Текст]: Пер. с англ.-2-е изд.-М.: Альпина 2014- 177с.
13. Апчерч, А. Управленческий учет: принципы и практика[Текст]: / А. Апчерч пер. с англ. – М.: Финансы и статистика, 2012. – 952 с.
14. Арсланова, Р.А., Ягудина, Г.Г.Управленческий учет как подсистема информационного обеспечения эффективной деятельности предприятия[Текст]/ Р.А.Арсланова, Г.Г.Ягудина// В сборнике: Актуальные вопросы образования, науки, бизнеса.Сборник статей Международной научно-практической конференции. 2018. С. 17-21.
15. Ахметова, А.С. Экологическая политика в развитии учета затрат[Текст] / А.С. Ахметова // Известия Иссык-Кульского форума

- бухгалтеров и аудиторов стран Центральной Азии. – 2016. – № 1-2-(13). – С. 398-402.
16. Барина, О.И. Проблемы организации управленческого учета в процессе управления затратами в сельскохозяйственных организациях Волгоградской области[Текст]/ О.И. Барина, Т.Г. Юренина//Управленческий учет. – 2013. – №4. – С. 3-13.
17. Безус, О.Н. Организация управленческого учета в новых условиях хозяйствования [Текст] / О.Н. Безус. // Советник бухгалтера в сфере образования и науки. – 2013. – № 2. – С. 8–12.
18. Белгородская область в цифрах. 2017: Краткий статистический сборник.[Текст] – Белгород: Белгородстат, 2018. – 278 с.
19. Беспмятнова Л.П., Лихацкая Е.А. Внедрение в систему бухгалтерского управленческого учета ряда положений концепции target cost. [Текст]/ Л.П. Беспмятнова, Е.А. Лихацкая // ФЭС: Финансы. Экономика. Стратегия.- 2015.- №12. - С. 12-15.
20. Бикмухаметова, Ч.З.Организация управленческого учета затрат на предприятиях[Текст] / Ч.З. Бикмухаметова// Актуальные проблемы гуманитарных и естественных наук. – 2017. – № 7-1. – С.146-150.
21. Бородин, К.Г. Прогнозы развития товарных рынков в условиях меняющихся мер защиты и инвестирования [Текст] / К.Г. Бородин//Проблемы прогнозирования. – 2015. – №3. – С.55.
22. Бороненкова, С.А. Методы стратегического учета затрат[Текст] / С.А. Бороненкова, А.В. Чепулянис//Известия Уральского государственного экономического университета. – 2013. – № 5 (49). – С.60-68.
23. Бушева, А.Ю. Оперативный учет финансовых результатов для принятия управленческих решений[Текст]/ А.Ю. Бушева, Т.В. Булычева// Фундаментальные исследования. – 2016. – № 6-2. – С. 349-355.



24. Вахрушева, О. Б. Бухгалтерский управленческий учет: учеб. пособие[Текст] / сост. О. Б. Вахрушева. – Хабаровск : РИЦ ХГАЭП, 2013. – 252 с.
25. Вахрушина М.А. Внутрипроизводственный учет и отчетность. Сегментарный учет и отчетность. Российская практика: проблемы и перспективы[Текст]/ М. А. Вахрушина. М.: АКДИ Экономика и жизнь, 2015. – 192 с.
26. Вахрушина, М.А. Бухгалтерский управленческий учет: учебник [Текст] / М.А. Вахрушина. – М: Издательство «Омега-Л», 2017. – 570с.
27. Вахрушина, М.А. Стратегический управленческий учет: Полный курс МВА[Текст] / М.А.Вахрушина,М.И. Сидорова,Л.И. Борисова. – М.: Рид Групп, 2016. – 192с.
28. Вахрушина, М. А. Проблемы и перспективы развития российского управленческого учета[Текст] /М.А. Вахрушина// Международный бухгалтерский учет. – 2016. – № 33. – С. 12-23.
29. Влажина, И.Ю. Место стратегического управленческого учета в информационном пространстве управления предприятиями водного транспорта[Текст] /И.Ю.Влажина //Управленческий учет. – 2013. – №11. – С.3-11.
30. Влажина, И.Ю. Сбалансированная система показателей как инструмент стратегического управленческого учёта на предприятиях внутреннего водного транспорта[Текст]/И.Ю. Влажина// Управленческий учет. –2017. – №4. – С. 45-53.
31. Володин, О.Н. Экологический управленческий учет на фирме[Текст] / О.Н. Володин//Теоретические и прикладные аспекты современной науки. – 2014. – № 2-1. – С. 176-178.
32. Воробьева, Т.Г. Учет товарных потерь: бухгалтерский, налоговый и управленческий учет[Текст] /Т.Г.Воробьева// В мире научных открытий. Материалы XVI Международной научно-практической

- конференции: сборник научных трудов. Центр научной мысли. – 2015. – С. 152-156.
33. Воронова, Е.Ю. Управленческий учет[Текст]/ Е.Ю.Воронова– М: ЮРАЙТ, 2016. –428 с.
34. Голиков, О.И. Основы классификации и методы управления затратами в системе стратегического управленческого учета[Текст] / О.И. Голиков, Н.А. Николаева// Азимут научных исследований: экономика и управление. – 2015. – № 1. – С. 26-30.
35. Горюнов, А.Г. Особенности учетно-информационной системы предприятия[Текст] /А.Г. Горюнов // Вектор науки ТГУ. – 2009. – № 7. – С. 62-64.
36. Гумерова, Г.Р. Информационные ресурсы: теория и практика управления[Текст]/Г.Р. Гумерова// Актуальные проблемы экономики и права. – 2015. – № 4. – С. 178-182.
37. Дмитриева, О.В. К вопросу об организации и осуществлении внутреннего контроля[Текст]/ О.В. Дмитриева,Т.А. Лысов, А.Ю. Усанов // Управленческий учет. – 2014. – №10. – С.84-92.
38. Добровольский, Е. Бюджетирование шаг за шагом[Текст]/ Е. Добровольский, Б. Карабанов, П. Боровков, Е. Бреслав, Е. Глухов // СПб.: Питер, 2015. – 448 с.
39. Драганчук, Л.С. Поведение потребителей : учеб. пособие[Текст] / Л.С. Драганчук. – М. : ИНФРА-М, 2016. – 191 с.
40. Друри, К. Управленческий и производственный учет[Текст] / К. Друри., пер. с англ.; под ред. Н.Д. Эриашвили 6-е изд., перераб. и доп. – М.: ЮНИТИ ДАНА, 2012. – 1423 с.
41. Ерохина, О.С. Обоснование метода учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции в системе управления затратами[Текст] / О.С. Ерохина, Т.В. Федорович//Проблемы учета и финансов. – 2014. – № 2. – С. 51-58.

42. Замбрицкая, Е.С. К вопросу о классификации методов учета затрат и калькулирования себестоимости[Текст] / Е.С. Замбрицкая, Е.Ю. Щепотьева // Актуальные проблемы современной науки, техники и образования. – 2014. – Т. 2. – № 1. – С. 242-245.
43. Зимакова, Л.А., Бухгалтерский управленческий учет: учебное пособие [Текст]/ Л.А. Зимакова, Белгород-ИД «Белгород»НИУ БелГУ,2018-166с.
44. Ивашкевич, В.Б. Бухгалтерский управленческий учет: учебник[Текст] / В.Б. Ивашкевич. – 3-е изд.,перераб. и доп. М.: Магистр; НИЦ ИНФРА-М, 2015. – 448 с.
45. Ивашкевич,В.Б. Управленческий учет как профессия[Текст] / В.Б. Ивашкевич// Международный бухгалтерский учет. – 2017. – Т. 20. – № 3 (417). – С. 124-134.
46. Каверина, О.Д.Управленческий учет[Текст] / О.Д. Каверина–М: Юрайт, 2016. – 390 с.
47. Канаян, К., Канаян, Р., Канаян, А. Проектирование магазинов и торговых центров[Текст] - М.:ИздательствоЮнион-Стандарт Консалтинг, -2015-с.209.
48. Карзаева, Н.Н. Инструментальные средства оценки платежеспособности хозяйствующих субъектов[Текст] /Н.Н.Карзаева. // Управление экономикой: методы, модели, технологии. Материалы XVI Международной научной конференции. – 2016. – С. 369-372.
49. Карпова, Т.П., Учет и контроль материальных запасов и затрат в системе управленческого учета[Текст] / Т.П. Карпова, И.И. Верещук // Экономика и предпринимательство. – 2015. – № 8-1 (61-1). –С. 512-514.
50. Катков, Ю.Н.Когнитивные аспекты и инновации в развитии современного управленческого учета[Текст]/Ю.Н. Катков//Международный технико-экономический журнал. – 2015. – № 2. – С. 7-11.

51. Керимов, В.Э. Стратегический учет как база для формирования и реализации показателей развития в экономических системах[Текст] /В.Э.Керимов// Международная торговля и торговая политика. – 2014. – № 10 (89). – С. 5-21.
52. Керимов, В.Э. Бухгалтерский управленческий учет. [Текст]/В.Э. Керимов.–М:Дашков и Ко, 2016. – 484 с.
53. Ковалев, А.Е. Значение моделирования в бухгалтерском учете для информационного обеспечения управленческих решений[Текст]/ А.Е. Ковалев // Мир экономики и управления. – 2016. – Т. 16. – № 4. – С. 120-130.
54. Кокинз, Гэри. Управление результативностью: как преодолеть разрыв между объявленной стратегией и реальными процессами[Текст] / Пер. с англ. М.: Альпина Бизнес Букс, 2015-с.158,161-167.
55. Кольцова, Т.А. О системе учета затрат по центрам ответственности[Текст] /Т.А.Кольцова// Академический вестник. – 2016. – № 3 (21). – С. 166-172.
56. Кондраков, Н.П. Бухгалтерский управленческий учет[Текст]/Н.П. Кондраков, М.А.Иванова. – М.: ИНФРА-М., 2012. – 368с.
57. Константинов, В.А. Внутренняя учетно-аналитическая система затрат и предпосылки к формированию инновационных методов их управленческого учета[Текст]/В.А. Константинов// Управленческий учет. – 2014. – №2. – С. 21-27.
58. Курманова, А.Х.Концептуальные подходы к формированию системы управленческого учета в организациях[Текст] /Н.В.Курманова//Международный бухгалтерский учет – 2015. – №28. – С. 13-21.
59. Кыштымова, Е.А. Калькулирование себестоимости [Текст] / Е.А. Кыштымова // Аудиторские ведомости - 2017.- №1. – с.15-26

60. Кыштымова, Е.А., Боброва Н.А. Формирование информации по затратам на производство для калькулирования себестоимости [Текст] / Е.А. Кыштымова, Н.А. Боброва // Аудиторские ведомости. - 2017. -№4. -С. 72.
61. Лабынцев, Н.Т., Богатая, И.Н., Ефстафьева,Е.М., Михайленко, Р.Г. Развитие управленческого учета и отчетности в коммерческих организациях: монография. [Текст]/Н.Т. Лабынцев, И.Н. Богатая, Е.М. Ефстафьева, Р.Г. Михайленко.–Ростов-на-Дону,2017.-343с. Л
62. Лытнева, Н.А. Механизм управления устойчивым развитием промышленных предприятий [Текст]/ Н.А. Лытнева//Современные технологии управления.-№4(64).–С.34-44.
63. Международные принципы управленческого учета[Электронный ресурс] Режим доступа: <http://www.cimaglobal.com/principles>(дата обращения 15.04.2017).
64. Назарова, В.Л.Место и роль бюджетирования в системе стратегического управленческого учета[Текст] /Л.В.Назарова//Наука сегодня. Ключевые проблемы и перспективы развития. Сборник научных статей по итогам международной научно-практической конференции. – 2015. – С. 155-156.
65. Палий, В.Ф. Управленческий учет издержек и доходов (с элементами финансового учета)[Текст] /В.Ф. Палий – М.: ИНФРА-М., 2016. – 279 с.
66. Перелыгина,Т.В., Лытнева, Н.А. Особенности управленческого учета и аудита затрат в современных условиях [Текст]/Т. В. Перелыгина, Н.А. Лытнева// Экономическая среда. – 2013. – №1(3). – С. 50-59
67. Плотников, В.С. Бизнес-учет и интегрированная отчетность[Текст] / В.С. Плотников, О.В. Плотникова// Международный бухгалтерский учет. – 2016. – № 13. – С. 25-34.
68. Российский статистический ежегодник. 2017: Стат.сб./Росстат. – М., 2018– 397 с. [Электронныйресурс] Режимдоступа:<http://www.gks.ru/>

wps/wcm/connect/rosstat\_main/rosstat/ru/statistics/publications/catalog/doc\_1135087342078

69. Соколов, А.Ю. Современные подходы к исчислению целевой себестоимости продукта: методологические аспекты[Текст]/ А.Ю. Соколов // Управленческий учет. – 2013. – №8. – С. 32-38.
70. Соколов, Я.В. Бухгалтерский учет для руководителя: Учебно-практическое пособие [Текст] / Я.В. Соколов. – М.: ТК Велби. Издательство Проспект, 2015. – 231 с.
71. Сорокина, М.С. Соотношение категорий «себестоимость и «стоимость» для целей поэлементной оценки добавленной стоимости[Текст] / М.С. Сорокина// Управленческий учет. – 2016. – №10. – С. 71-76.
72. Сорокина, М.С. Формирование единого учетного пространства как фактор, определяющий процесс оценки добавленной стоимости[Текст] /М.С. Сорокина//Управленческий учет. – 2014. – №4. – С. 79-85.
73. Супрунова, Е.А. Конфликт традиционных и инновационных методов управленческого учета[Текст] /Е.А. Супрунова// Управленческий учет. – 2014. – №1. – С. 41-49.
74. Хахонова, Н.Н. Теоретико-методологическое исследование категории «учетно-аналитическая система» управления коммерческой организации[Текст]/Н.Н. Хахонова// Фундаментальные исследования. – 2012. – № 9-1. – С. 231-234.
75. Хачатурян, А.А. Концептуальные вопросы системы менеджмента качества по учету затрат на производство продукции[Текст] / А.А. Хачатурян// Вестник Московского университета им. С.Ю. Витте. Серия 1: Экономика и управление. – 2013. – №2. – С.75-80.
76. Ханоружий, Л.И. Актуальные проблемы бухгалтерского учета, анализа и контроля/ Л.И. Хоружий, В.Э. Керимов, Б.В. Лукьянов,

- Т.М. Ворожейкина //РГАУ-МСХА им. К.А. Тимирязева. – 2016. – 182 с.
77. Чая, В.Т., Чупахина, Н.И. Управленческий учет[Текст] /В.Т. Чая,Н.И. Чупахина, Юрайт, – 2016. – 332с.
78. Чередников М. Внутренняя отчетность для менеджера: кому верить?[Текст] / М. Чередников. // РЦБ. Управление компанией. – 2012. – № 11. – С. 35–39.
79. Шеремет, А.Д. Управленческий учет [Текст] / А.Д. Шеремет. М.: ФБК-ПРЕСС, 2013. – 512 с.
80. Широбоков, В.Г. Построение автоматизированной учетно-аналитической системы в агрохолдингах[Текст] / В.Г. Широбоков, О.Н. Колоскова// Вестник АПК Ставрополя. – 2016. – № 1. – С. 189-193.
81. [http://www.gks.ru/free\\_doc/new\\_site/metod/prom/met\\_pred-uver.htm](http://www.gks.ru/free_doc/new_site/metod/prom/met_pred-uver.htm)